



**A Transparência e *Accountability* na Investigação e
Desenvolvimento: um estudo de caso múltiplo sobre
Laboratórios Associados**

Tiago André Borges Silva

**Dissertação de Mestrado
Mestrado em Contabilidade e Finanças**

Porto – 2017

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



**A Transparência e *Accountability* na Investigação e
Desenvolvimento: um estudo de caso múltiplo sobre
Laboratórios Associados**

Tiago André Borges Silva

**Dissertação de Mestrado
apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a
obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação
da Professora Doutora Ana Maria Alves Bandeira e
Professora Doutora Deolinda Maria Moreira Aparício Meira**

Porto – 2017

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

“The art and science of asking questions is the source of all knowledge.”

Thomas Berger

Resumo

Os Laboratórios Associados são entidades que contribuem significativamente para o desenvolvimento científico e tecnológico do país. De acordo com o Decreto-Lei n.º 125/99, de 20 de abril, estas entidades podem adotar a natureza jurídica de Instituições Públicas ou de Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos. O Estado exige destas últimas a observância de regras de transparência e, com base nesta exigência, definimos os objetivos deste estudo, que visam aferir se existe transparência e *accountability* por parte destas entidades. De igual modo, pretende-se verificar se as demonstrações financeiras evidenciam a imagem verdadeira e fidedigna do património e do desempenho destas entidades, assim como aferir se os financiamentos obtidos e utilizados em atividades de Investigação e Desenvolvimento se impactam na rubrica de Ativos Intangíveis, bem como se o normativo contabilístico aplicável a estas organizações é o mais adequado tendo em conta as suas características.

Tendo em conta estes objetivos, procedemos à elaboração de um estudo empírico com recurso a uma metodologia predominantemente qualitativa, através de um estudo de caso múltiplo e com recurso à técnica de análise de conteúdo. Para tornar o estudo mais robusto, utilizámos ainda a metodologia quantitativa com recurso à análise estatística. O estudo de caso teve por base dez Laboratórios Associados com a natureza jurídica de Associação Sem Fins Lucrativos, enquanto que a análise estatística se debruçou sobre os quatro Laboratórios Associados com aquela natureza jurídica que evidenciaram transparência na divulgação do seu relato financeiro.

Dos resultados obtidos, destacamos a pouca transparência destes Laboratórios Associados, aferida pela falta de divulgação do relato financeiro. Tendo por base as entidades transparentes, foi possível constatar que o relato financeiro não transmite a imagem verdadeira e apropriada do património, nomeadamente ao nível da capitalização dos dispêndios realizados nas atividades de Investigação e Desenvolvimento e no montante total dos respetivos Fundos Patrimoniais. Verificámos, ainda, que os Laboratórios Associados apresentam um conjunto de características comuns, tais como: estão localizados em espaços físicos no interior ou muito próximos de estabelecimentos do Ensino Superior; têm como associados essas mesmas entidades; são fiscalizados pelo Tribunal de Contas; são financiados pelo Estado e estão sujeitos ao regime de contratação pública.

Concluímos defendendo necessária aplicação de um normativo contabilístico que seja transversal a todos os Laboratórios Associados, pois só assim será possível comparar o desempenho económico, financeiro e social destas importantes entidades.

Palavras-chave: *Accountability*, Economia Social, Investigação e Desenvolvimento, Laboratórios Associados, Relato Financeiro, Transparência.

Abstract

Associated Laboratories are entities that contribute significantly to the scientific and technological development of the country. According to Decree-Law 125/99, of April 20, these entities may adopt the legal nature of Public Institutions or Private Non-Profit Institutions. The government requires that the last ones observe transparency rules and, based on this requirement, we defined the objectives of this study, which aim to verify if these entities function on the basis of transparency and accountability. Likewise, we intend to verify whether the financial statements show the true and fair view of the assets and the performance of these entities, as well as to verify whether the government grants obtained and used in research and development activities have an impact on the heading of Intangible Assets, as well as whether the accounting standard applicable to these organizations are the most appropriate considering their specific characteristics.

Taking into account these objectives, an empirical study was carried out using a predominantly qualitative methodology, through a multiple case study and using the technique of content analysis. To make the study stronger, the quantitative methodology was also used by means of statistical analysis. The case study was based on ten Associated Laboratories with the legal nature of Non-Profit Association, while the statistical analysis focused on the four Associated Laboratories with that legal nature that evidenced transparency in the disclosure of their financial report.

From the results obtained, we highlight the lack of transparency of these Associated Laboratories assessed by to the lack of disclosure in the financial report. Based on the transparent entities, it was possible to verify that the financial report does not convey the true and fair view of the assets, namely in terms of capitalization of the expenditures made in the Research and Development activities and in the total amount of the respective Patrimonial Funds.

We also verified that Associated Laboratories present a set of common characteristics, such as: they are located in physical spaces inside or very close to Higher Education establishments; they are associated with these same entities; they are audited by the Court of Auditors; they are financed by the State and they are subject to the public procurement regime.

We conclude by advocating the necessary application of an accounting standard that is transversal to all Associated Laboratories, because only then will it be possible to compare the economic, financial and social performance of these important entities.

Key words: Accountability, Associated Laboratories, Financial Report, Research and Development, Social Economics, Transparency.

Dedicatória

Dedico este trabalho aos pilares da minha vida:

à Luisa

e ao Sol 🐾

Agradecimentos

A realização deste trabalho não teria sido possível sem o inestimável contributo de várias pessoas que se revelaram essenciais para o culminar desta etapa:

À Professora Ana Maria Bandeira, pelo acompanhamento ao longo destes anos e pelo contributo imensurável no meu sucesso escolar. Tenho orgulho de ter sido seu aluno e seu orientando. Muito obrigado, nunca me esquecerei de si!

À Professora Deolinda Aparício Meira, pela disponibilidade em colaborar para o presente estudo, dando um contributo precioso no enquadramento jurídico e na revisão crítica da dissertação, assim como pelas suas generosas palavras de apoio.

A ambas, obrigado por elevarem a qualidade deste trabalho a um patamar que sozinho nunca conseguiria atingir. Muito obrigado!

Ao Professor Vitorino Martins, pelo apoio no modelo quantitativo, que ficou muito enriquecido com o seu contributo.

Ao Professor Carlos Fiolhais, pelo contributo na revisão do enquadramento histórico da ciência na União Europeia e em Portugal.

À Dra. Graça Barbosa, pelo contributo no enquadramento jurídico dos Laboratórios Associados.

À Marta Barbas e Vanda Ferreira, por terem esperado por mim e por depositarem tanta confiança em mim.

À Paula Faria, pela flexibilidade laboral essencial para a conclusão do mestrado.

Aos meus sempre presentes amigos e, em especial ao Fábio Marinho e à Ana Lemos, pelo contributo e disponibilidade em colaborar sempre que necessitei.

A todos os meus colegas de mestrado, pelo companheirismo demonstrado durante estes dois anos.

A todos os Professores que me acompanharam nesta caminhada e que sempre tentaram retirar o melhor de mim.

A todos os amigos e colegas de trabalho, pela compreensão demonstrada durante a minha ausência.

Finalmente, um agradecimento especial à Luisa e ao Sol, pelo apoio e pelo amor incondicional. Obrigado por me permitirem fazer parte da vossa vida.

Lista de Abreviaturas e siglas

AFT – Ativo Fixo Tangível

AI – Ativos Intangíveis

art.º – Artigo

ASFL – Associação Sem Fins Lucrativos

CCP – Código dos Contratos Públicos

CEE – Comunidade Económica Europeia

CEN – Ciências Exatas e Naturais

CET – Ciências da Engenharia e Tecnologias

CMS – Ciências Médicas e da Saúde

CS – Ciências Sociais

CSS – Conta Satélite da Economia Social

DF – Demonstrações Financeiras

DGEEC – Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência

ESNL – Entidades do Setor Não Lucrativo

ETI – Equivalente a Tempo Integral

EUA – Estados Unidos da América

FASB – Financial Accounting Standards Board

FCT – Fundação para a Ciência e a Tecnologia

FOS – *Field of Science and Technology*

FPRDP – Fundação Pública em Regime de Direito Privado

I&D – Investigação e Desenvolvimento

IAS – International Accounting Standard

IASB – International Accounting Standards Board

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS – International Financial Reporting Standards

INE – Instituto Nacional de Estatística

IPCTN – Inquérito ao Potencial Científico e Tecnológico Nacional

IPSFL – Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos

LA – Laboratório Associado

LBES – Lei de Bases da Economia Social

LVT – Lisboa e Vale do Tejo

MCT – Ministério da Ciência e Tecnologia

n.º – Número

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

OSFL – Organizações Sem Fins Lucrativos

PCDP – Pessoa Coletiva de Direito Público

PCUP – Pessoa Coletiva de Utilidade Pública pertencente à Conferência Episcopal Portuguesa

PIB – Produto Interno Bruto

RF – Relato Financeiro

SIC – Standing Interpretations Committee

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-ESNL – Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo

SNL – Setor Não Lucrativo

UE – União Europeia

Lista de siglas dos Laboratórios Associados

CBQF – Centro de Biotecnologia e Química Fina

CES – Centro de Estudos Sociais

CESAM – Centro de Estudos do Ambiente e do Mar

CICECO – CICECO-Instituto de Materiais de Aveiro

I3N – Instituto de Nanoestruturas, Nanomodelação e Nanofabricação

ICS – Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa

ICVS/3Bs – ICVS/3Bs - Laboratório Associado, Instituto de Ciências da Vida e da Saúde / Grupo de Investigação em Biomateriais, Biodegradáveis e Biomiméticos

IDL – Instituto Dom Luiz

IMM – Instituto de Medicina Molecular

IN – Instituto de Nanociência e Nanotecnologia

InBIO – Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva

INESC TEC – Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Tecnologia e Ciência

INESC-ID – Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa

IPFN – Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear

IT – Instituto de Telecomunicações

LAETA – Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica

LARSyS – Laboratório de Robótica e Sistemas de Engenharia

LIP – Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas

LSRE – Laboratório de Processos de Separação e Reacção - Laboratório de Catálise e Materiais

REQUIMTE – Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos

Lista de abreviaturas da Legislação

DL125/99 - Decreto-Lei n.º 125/99, de 20 de abril

DL36/11 - Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março

DL278/09 - Decreto-Lei n.º 278/2009, de 2 de outubro

Índice geral

Resumo	iii
Abstract	iv
Dedicatória	v
Agradecimentos.....	vi
Lista de Abreviaturas e siglas	vii
Índice geral.....	x
Índice de tabelas	xiii
Índice de figuras	xiv
Introdução	1
Capítulo I – Enquadramento histórico e jurídico da Investigação e Desenvolvimento	4
1.1. Definição conceptual de Ativo Intangível	4
1.1.1. O não reconhecimento de intangíveis e a perda de importância do relato financeiro	6
1.1.2. A importância da divulgação das atividades de Investigação e Desenvolvimento ...	8
1.2. As atividades de Investigação e Desenvolvimento	8
1.2.1. A política científica na União Europeia.....	10
1.3 A ciência em Portugal.....	12
1.3.1. Despesas em Investigação e Desenvolvimento por setor de execução.....	13
1.3.2. Caracterização das Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos que realizam atividades de Investigação e Desenvolvimento	16
1.3.3. Outros indicadores económico-científicos.....	16
1.3.4. Causas para a melhoria dos indicadores económico-científicos	18
1.3.5. Enquadramento jurídico dos Laboratórios Associados	19
1.3.5.1. Decreto-Lei n.º 125/99, de 20 de abril	19
1.3.5.2. Os Laboratórios Associados e a Lei de Bases da Economia Social.....	21
1.3.6. O regime de transparência aplicável aos Laboratórios Associados	22
1.3.6.1. A exigência de transparência decorrente da Lei de Bases da Economia Social	22
1.3.6.2. A exigência de transparência na prestação de contas imposta pelo Código dos Contratos Públicos	23
1.3.6.3. A exigência de transparência por força da fiscalização pelo Tribunal de Contas.....	24
1.3.7. A transparência na divulgação do relato financeiro	25
Ponto de ordem	26

Capítulo II – Enquadramento contabilístico da Investigação e Desenvolvimento .	27
2.1. A harmonização contabilística na União Europeia.....	27
2.2. O papel normalizador do <i>International Accounting Standards Board</i>	29
2.3. A <i>International Accounting Standard 38 – Intangible Assets</i>	29
2.3.1. Conceito de Ativo Intangível.....	30
2.3.2. Reconhecimento e políticas de mensuração dos Ativos Intangíveis	31
2.3.3. Enquadramento contabilístico dos Ativos Intangíveis resultantes de Investigação e Desenvolvimento	33
2.3.4. Políticas de mensuração permitidas em Ativos Intangíveis gerados internamente	35
2.3.5. Políticas de divulgação das atividades de Investigação e Desenvolvimento	36
2.3.6. Futuro da <i>International Accounting Standard 38</i>	37
2.4. O Sistema de Normalização Contabilístico e a Norma Contabilística de Relato Financeiro 6 – Ativos Intangíveis	38
2.4.1. A Norma Contabilística de Relato Financeiro 6 – Ativos Intangíveis	38
2.4.2. A Investigação e Desenvolvimento nos Laboratórios Associados e sua contabilização	42
Ponto de ordem	43
Capítulo III – Estudo de caso múltiplo: os Laboratórios Associados	44
3.1. Fundamentação dos objetivos de investigação	44
3.2. Enquadramento metodológico da investigação	44
3.2.1. Método qualitativo	45
3.2.2. Investigação descritiva e exploratória	45
3.2.3. Estudo de caso múltiplo	46
3.3. Questões de investigação	46
3.4. Recolha de dados e caracterização da amostra	47
3.5. Discussão dos resultados obtidos.....	51
3.5.1. Q1. Quantas entidades com as características de Laboratório Associado existem em Portugal?	51
3.5.2. Q2. Qual a forma jurídica da entidade? Quantas são as Associações Sem Fins Lucrativos com o estatuto de Laboratório Associado?	53
3.5.3. Q3. Qual o normativo contabilístico que estas Associações Sem Fins Lucrativos aplicam? Será este o normativo mais adequado para transmitir uma imagem verdadeira e fidedigna da posição financeira e do seu desempenho?	56
3.5.4. Q4. Todas as entidades que adotam a natureza jurídica de Associação Sem Fins Lucrativos divulgam as demonstrações financeiras no seu <i>site</i> ?	58
3.5.5. Q5. As Associações Sem Fins Lucrativos divulgam outro tipo de informação sobre as suas atividades de Investigação e Desenvolvimento?	60
3.5.6. Evidências de Ativos Intangíveis nos Laboratórios Associados transparentes	61
3.5.7. O relato estatístico dos Laboratórios Associados	64
Considerações Finais.....	67

4.1. Principais conclusões	67
4.2. Limitações do estudo	69
4.3. Perspetivas de trabalhos futuros	70
Referências Bibliográficas	71
Anexos.....	76
Apêndices	93

Índice de tabelas

Tabela 1. Indicadores científicos entre 1995 e 2015.	17
Tabela 2. Evolução da <i>International Accounting Standard 38</i>	30
Tabela 3. Evolução ponderada do financiamento obtido pelos Laboratórios Associados e do financiamento por investigador entre 2003 e 2012.	49
Tabela 4. Lista de Laboratórios Associados que apresentam atualmente estatuto ativo.	50
Tabela 5. Distribuição da área científica, do número de investigadores e do número de publicações, de acordo com a natureza jurídica do Laboratório Associado.	55
Tabela 6. Normativo contabilístico adotado pelas Associações Sem Fins Lucrativos.	58
Tabela 7. Divulgação das demonstrações financeiras pelas Associações Sem Fins Lucrativos.	59
Tabela 8. Divulgação das atividades de Investigação e Desenvolvimento pelas Associações Sem Fins Lucrativos.	61
Tabela 9. Resumo das estatísticas descritivas das variáveis em análise.	62
Tabela 10. Enquadramento estatístico dos Laboratórios Associados que adotaram natureza jurídica de Associação Sem Fins Lucrativos.	66

Índice de figuras

Figura 1. Despesas em Investigação e Desenvolvimento, em percentagem do Produto Interno Bruto, na União Europeia: 1995 e 2015.	11
Figura 2. Despesa total em Investigação e Desenvolvimento, em percentagem do Produto Interno Bruto, na União Europeia e em Portugal e por setor de execução, entre 1995 e 2015.	14
Figura 3. Evolução do financiamento e do número de investigadores nos Laboratórios Associados, entre 2003 e 2012.	48
Figura 4. Distribuição geográfica dos Laboratórios Associados pelo território continental português.	52
Figura 5. Diagrama dos procedimentos adotados para obtenção de informação da natureza jurídica dos Laboratórios Associados.	54
Figura 6. Distribuição dos Laboratórios Associados por natureza jurídica.	54
Figura 7. Diagrama dos procedimentos adotados para obtenção de informação acerca do normativo contabilístico seguido por cada Laboratório Associado.	57
Figura 8. Evolução de rubricas de Rendimentos e Ativos Intangíveis, entre 2012 e 2016.	63

Introdução

Apresentação e fundamentação da investigação

Nas últimas décadas registou-se um acentuado desenvolvimento científico e tecnológico em Portugal, coincidindo com a criação do Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) e do surgimento de uma nova consciência científica. A nível mundial, este desenvolvimento tecnológico provocou alterações na forma como encaramos as tarefas do dia-a-dia. As evoluções registadas foram multidisciplinares. Assim, por exemplo, ao nível das telecomunicações é possível comunicarmos em tempo real com qualquer parte do globo, a correspondência eletrónica é mais rápida, económica e segura. Esta revolução tecnológica também se faz sentir na indústria, em que muito do trabalho, outrora realizado por milhares de trabalhadores, tem vindo gradualmente a ser substituído por máquinas altamente tecnológicas que desempenham as mesmas funções, num muito menor espaço de tempo, com menor risco de erro e sem fadiga física.

As sociedades têm evoluído para estruturas sociais mais complexas e sofisticadas. Vivemos atualmente numa sociedade do conhecimento. Nessa medida, os países mais desenvolvidos são os que apresentam maiores níveis de investimento na educação e na produção do conhecimento. Esta revolução científica e tecnológica, sentida especialmente nos últimos 50 anos, é resultado das apostas que os países mais desenvolvidos fizeram na geração de conhecimento. Ora, sabendo-se que os normativos contabilísticos não têm conseguido incorporar todos os intangíveis gerados pelas entidades no relato financeiro (RF), surgiu então a motivação para a elaboração do presente estudo.

Portugal integrou a União Europeia (UE) (outrora denominada por Comunidade Económica Europeia (CEE)) em 1986 e, desde então, tem adotado políticas de investimento em infraestruturas, educação, saúde e conhecimento.

No âmbito legislativo, merece destaque o Decreto-Lei n.º 125/99, de 20 de abril (DL125/99) que, em nome do reforço das instituições científicas e da valorização da atividade de investigação científica, criou o estatuto de “Laboratório Associado” (LA), o qual pode ser atribuído a Instituições Particulares de Investigação que assumam a forma de Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos (IPSFL) e que gozem do estatuto de utilidade pública (as quais podem ter a natureza de associação, fundação, cooperativa ou sociedade), bem como as Instituições Públicas de Investigação que não revistam a natureza de Laboratórios do Estado (Bandeira & Silva, 2017).

Para as IPSFL, com estatuto de utilidade pública e com a forma jurídica de associação, que constituem as entidades centrais do nosso estudo, adotaremos a designação “Associação Sem Fins Lucrativos” (ASFL), por ser esta a terminologia que consta de grande parte dos estatutos consultados.

Relativamente a estas entidades, não obstante a transparência ser uma exigência legal, que decorre quer da Lei de Bases da Economia Social (LBES) (Lei n.º 30/2013, de 8 de maio), quer do Código

dos Contratos Públicos (CCP), quer da necessária fiscalização a que as mesmas estão sujeitas por parte do Tribunal de Contas, na prática encontramos frequentemente situações de falta de transparência na divulgação do RF.

Por conseguinte, não podemos esquecer que estas entidades com o estatuto de LA contribuíram significativamente, desde a sua criação, para o enorme desenvolvimento científico e tecnológico registado em Portugal nas últimas duas décadas. Estes LA são entidades de referência científica internacional, pelo que se impõe verificar se os elevados padrões científicos e de execução financeira dos seus projetos são igualmente extensíveis a uma política de transparência na divulgação do seu RF.

Objetivos e questões de investigação

Como objetivo principal pretende-se aferir se existe transparência e *accountability* nos LA que têm a forma jurídica de ASFL e se o RF por elas emitido transmite a imagem verdadeira e fidedigna do património e do desempenho.

A nossa opção pelos LA com a forma jurídica de ASFL resulta do facto de termos constatado que, de entre as várias formas jurídicas a que pode ser atribuído o estatuto de LA, estas são as únicas em que os LA apresentam demonstrações financeiras (DF) individuais.

Como objetivos específicos, pretende-se: (i) verificar, no contexto das DF dos LA com a forma jurídica de ASFL, se o RF evidencia a imagem verdadeira e fidedigna da organização; (ii) aferir se os financiamentos obtidos por essas ASFL e utilizados em atividades de Investigação e Desenvolvimento (I&D) se impactam na conta 44 – Ativos Intangíveis; e (iii) apurar se o normativo contabilístico aplicável a estas organizações é o mais adequado tendo em conta as suas características.

Na prossecução destes objetivos identificaram-se as seguintes questões de investigação:

- Q1.** Quantas entidades com as características de Laboratório Associado existem em Portugal?
- Q2.** Qual a forma jurídica da entidade? Quantas são as Associações Sem Fins Lucrativos com o estatuto de Laboratório Associado?
- Q3.** Qual o normativo contabilístico que estas Associações Sem Fins Lucrativos aplicam? Será este o normativo mais adequado para transmitir uma imagem verdadeira e fidedigna da sua posição financeira e do seu desempenho?
- Q4.** Todas as entidades que adotam a natureza jurídica de Associação Sem Fins Lucrativos divulgam as demonstrações financeiras no seu *site*?
- Q5.** As Associações Sem Fins Lucrativos divulgam outro tipo de informação sobre as suas atividades de Investigação e Desenvolvimento?
- Q6.** Existem evidências estatisticamente significativas da capitalização dos dispêndios em atividades de Investigação e Desenvolvimento?

Q7. Para que setor de atividade (Ensino Superior ou Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos) relataram estes Laboratórios Associados no Inquérito ao Potencial Científico e Tecnológico Nacional realizado em 2015?

Q8. Estes Laboratórios Associados integraram a Conta Satélite da Economia Social de 2013?

Na linha de Quivy & Van Campenhoudt (1998) estas questões apresentam clareza, exequibilidade, pertinência e são coerentes com a problemática em estudo.

Metodologia

A metodologia adequada a este tipo de questões e à problemática enunciada é a do estudo de caso, recomendada como uma das formas de construir conclusões nas Ciências Sociais, nomeadamente quando se pretende estudar, intensiva e detalhadamente, uma, ou várias, entidades definidas, como é o nosso caso (Yin, 1984).

Procedeu-se, assim, à elaboração de um estudo empírico, com recurso a uma metodologia predominantemente qualitativa, através de um estudo de caso múltiplo e com recurso à técnica de análise de conteúdo. Utilizou-se ainda a metodologia quantitativa com recurso à análise estatística, de forma a tornar o estudo mais robusto. O estudo de caso teve por base dez LA, com a natureza jurídica de ASFL, enquanto que a análise estatística se debruçou sobre os quatro LA com aquela natureza jurídica e transparentes na divulgação do seu RF.

Estrutura do trabalho

O presente estudo está organizado em três capítulos.

Após esta introdução, segue-se o capítulo I, onde realizamos uma revisão da literatura, contextualizamos o mundo atual globalizado e as políticas europeias de promoção das atividades de I&D, e efetuamos um enquadramento jurídico e de transparência dos LA.

No capítulo II abordamos o esforço global empreendido pelas entidades normalizadoras com vista a melhorar o RF.

O estudo empírico consta do capítulo III, juntamente com os objetivos do estudo, as questões de investigação e a metodologia de recolha de dados. Em seguida, é apresentada a análise dos dados do estudo de caso múltiplo e a análise dos resultados obtidos.

Por fim, apresentamos as principais conclusões desta dissertação, limitações do estudo e perspectivas de estudos futuros.

Capítulo I – Enquadramento histórico e jurídico da Investigação e Desenvolvimento

A globalização registada nas últimas décadas tem gerado inequivocamente mais conhecimento e generalizado o seu acesso. O investimento na educação das populações tem permitido um desenvolvimento económico e científico nos países mais desenvolvidos. Esta evolução registada nas últimas décadas, muito sustentada no desenvolvimento tecnológico, provocou alterações profundas no quotidiano das pessoas. Assim, passámos de economias onde predominava o setor primário e secundário, para economias onde o setor terciário ganha cada vez mais importância (Bounfour & Edvinsson, 2012; O'Donnell *et al.*, 2006; Santos & Schmidt, 2016).

Neste capítulo debruçar-nos-emos sobre o mundo globalizado, onde o conhecimento desempenha um papel crucial no desenvolvimento económico e social, passando pela dificuldade de conceptualizar contabilisticamente algo intangível como o conhecimento e a consequente perda de importância do RF atual. Para tal, tendo uma perspetiva global, apresentaremos as políticas europeias de promoção do conhecimento e, em seguida, as políticas nacionais, consubstanciadas no surgimento do estatuto de LA. Finalizaremos o capítulo com o enquadramento jurídico dos LA, designadamente o regime de transparência aplicável aos LA pertencentes ao setor da Economia Social.

1.1. Definição conceptual de Ativo Intangível

Nas últimas décadas tem-se assistido a um debate sobre as melhores práticas contabilísticas relativo aos Ativos Intangíveis (AI). Múltiplas organizações transnacionais têm desenvolvido esforços para realçar o papel da I&D nas economias mundiais e a melhor forma de as contabilizar no RF. Tem-se constatado que o ritmo da evolução científica e tecnológica tem sido inequivocamente superior ao ritmo da evolução normativa, não tendo sido alcançado até à presente data, um consenso generalizado relativo a uma definição conceptual universalmente aceite de AI, ao seu tratamento contabilístico e à sua divulgação.

A discussão sobre o melhor termo universal para conceptualizar um AI tem sido debatida nas últimas décadas. De acordo com Schmidt, Santos & Fernandes (2006), a palavra intangível vem do latim *tangere* ou do grego *tango*, que significa tocar. Os bens intangíveis são, portanto, bens que não podem ser tocados porque não têm corpo. Embora etimologicamente intangível signifique sem corpo físico, na linguagem contabilística nem todos os bens que não possuem substância física, são considerados AI. Em algumas circunstâncias, um AI, como um *software*, pode ser contabilizado como um Ativo Fixo Tangível (AFT), se se tratar de uma parte integrante do respetivo *hardware* sendo o seu custo considerado no custo do AFT (Costa & Alves, 2013).

Esta complexa teia, em que os AI se encontram, é igualmente extensível a outros aspetos. Por exemplo, na literatura encontram-se vários termos para definir AI, sendo que nem sempre são

conceitualmente consistentes. Expressões como intangível (*intangible*), recursos intangíveis (*intangible resources*), bens intangíveis (*intangible goods*), capital intelectual (*intellectual capital*), propriedade intelectual (*intellectual property*) e ativos de conhecimento (*knowledge assets*) (Kaufmann & Schneider, 2004; Lev, 2003), são algumas das expressões utilizadas frequentemente referindo-se a intangíveis.

A importância dos intangíveis também pode ser vista pela forma como as várias ciências tentaram capturar a sua essência, denominando-os diferentemente, embora signifiquem substancialmente o mesmo. Dependendo da ciência que estuda o tema, o conceito tomará uma nomenclatura distinta. Lev (2003) refere que na Contabilidade são denominados de intangíveis, os economistas referem-se a “ativos de conhecimento”, os gestores chamam-lhes de “capital intelectual”, e no direito é a “propriedade intelectual”, embora no final todos signifiquem o mesmo: são benefícios futuros com ausência de substância física.

O termo contabilístico “ativo intangível” é considerado redutor, uma vez que só contempla os bens intangíveis que cumprem os critérios de reconhecimento dos normativos contabilísticos. Sendo assim, existem muitos intangíveis, que não cumprindo os requisitos dos normativos contabilísticos, não estão refletidos no RF.

O termo apontado por Lev (2000), “intangível”, é o termo que melhor se adequa ao tratamento contabilístico, uma vez que inclui todos aqueles intangíveis que cumprem os critérios de reconhecimento dos normativos contabilísticos, mas igualmente aqueles que, não cumprindo, não deixam de ser verdadeiras mais-valias das organizações. Esta multiplicidade de designações atribuídas a um só conceito de intangível, indicia a falta de consenso relativamente à melhor expressão a ser utilizada. O mesmo autor afirmou que “intangíveis” e “capital intelectual” são sinónimos, definindo-os como fontes não físicas de valor (créditos para benefícios futuros), gerados pela inovação (descoberta), modelos organizacionais exclusivos ou práticas de recursos humanos (Lev, 2000).

Já Lönnqvist & Mettänen (2002) referem que os AI constituem fontes não materiais de criação do valor de uma empresa, com base nas capacidades dos trabalhadores, nos recursos das organizações, no modo de funcionamento e nas relações com os acionistas.

Bouteiller (2002) define AI como ativos decorrentes de eventos passados e que possuem três atributos principais: são de natureza não física, são capazes de produzir benefícios líquidos económicos futuros e estão protegidos legalmente ou através de direito de facto.

Tanto Lönnqvist & Mettänen (2002) como Lev (2003) sugerem os termos “capital intelectual” e AI para uso permutável, ou seja, muitas vezes são retratados como palavras sinónimas, uma vez que se tratam de benefícios futuros baseados no conhecimento.

O capital intelectual de uma organização é considerado como um dos seus maiores ativos, capazes de gerar vantagens competitivas e aumentar a performance financeira de uma organização (Barney, 1991, 2001).

Podemos então afirmar que a contabilização dos AI é uma das áreas mais complexas da Contabilidade devido à dificuldade de definição, mensuração e de estimativa da sua vida útil (Hendriksen & Breda, 2007; Schmidt *et al.*, 2006).

1.1.1. O não reconhecimento de intangíveis e a perda de importância do relato financeiro

Quando se observa um produto ou uma tecnologia, muito para além do que está visível e de fácil mensuração, encontra-se igualmente incorporado conhecimento produzido por pessoas e cuja identificabilidade é difícil de verificar. Como um dos requisitos para se reconhecer um ativo é a sua identificabilidade, e uma vez que o conhecimento (capital intelectual) aplicado numa organização não é devidamente reconhecido, este fator é gerador de fragilidades no RF, traduzindo-se numa perda da utilidade da informação financeira para os seus *stakeholders*.

Os normativos contabilísticos são bastante conservadores relativamente ao reconhecimento de intangíveis no RF. Existe a prevalência do princípio da prudência sobre os outros princípios no que concerne ao reconhecimento de intangíveis e, sendo os intangíveis o cerne da nova economia (Lev, 2000), existe perda efetiva da importância do RF.

Alguns estudos concluíram que nas últimas décadas a utilidade e relevância da informação financeira reduziu devido ao aumento de intangíveis não contabilizados nas DF (Brown *et al.* 1999; Dumontier & Raffournier, 2002; Lev & Zarowin, 1999). Os mesmos autores argumentam que o declínio significativo na relevância e utilidade das DF se deve ao não reconhecimento de AI no balanço patrimonial. Já Cañibano *et al.* (2000) associam a perda de utilidade do RF a problemas conceituais e metodológicos, subjacentes à medição da inovação empresarial, pela falta de capacidade de as normas de Contabilidade refletirem com precisão as atividades inovadoras nas DF das entidades.

A dificuldade encontrada pela Contabilidade em relatar nas DF os intangíveis ou capital intelectual das organizações, implicou a perda de relevância do RF tal como este se apresenta atualmente. Lev (2000) refere que os intangíveis são o cerne da nova economia, e o sistema contabilístico, criado há mais de 500 anos, necessita de ser reestruturado e repensado, para propiciar melhores condições para a tomada de decisões, num ambiente de negócios complexo, no qual os bens que criam valor mudam radicalmente.

Também Lopes (2013) partilha esta convicção, de que estamos perante o não reconhecimento de alguns elementos patrimoniais que constituem verdadeiros elementos potenciadores de importantes benefícios económicos futuros, o que tem vindo a desacreditar a teoria contabilística. Segundo Cañibano *et al.* (2000) existe a necessidade de reformar o sistema contabilístico, já que as DF poderiam constituir uma base sólida para a medição da inovação se nelas fossem incluídas informações mais relevantes sobre os intangíveis que se podem assumir decisivos no valor das organizações.

A inovação científica e tecnológica não é um fenómeno autónomo. A inovação está relacionada com o contexto em que se inserem as organizações, estando dependentes de aspetos económico-financeiros e culturais. O nível de investimento em I&D varia de país para país e de setor de atividade para setor de atividade, porém nenhum país ou organização poderá enfrentar desafios futuros sem promover o desenvolvimento de novo conhecimento e novas soluções.

Nesse sentido, especialmente em organizações de conhecimento intensivo, como são os LA, o RF apenas apresenta uma pequena parte de todos os ativos de uma organização. Sabe-se que, para esse tipo de entidades, o conhecimento produzido e o capital intelectual, são mais importantes do que os AFT, pelo que deverão ser devidamente disponibilizados aos seus *stakeholders* (Edvinsson & Malone, 1997). Lev (2003) reconhece a importância dos AI, mas aponta como fragilidade a pouca informação divulgada sobre os mesmos. Por exemplo, nos Estados Unidos da América (EUA) existe um desfasamento enorme entre o valor contabilístico das empresas e o seu valor de mercado (*Book-To-Market Ratio*), causado pelo não reconhecimento de intangíveis, gerando informação financeira pouco fiável e assimétrica.

A literatura refere que o normativo contabilístico não tem conseguido acompanhar o desenvolvimento tecnológico, e existe muito conservadorismo em capitalizar os dispêndios em I&D, pois considera-os imprevisíveis e especulativos (Lev *et al.*, 2005).

Ainda Lev & Zarowin (1999) argumentam que o declínio significativo na relevância e utilidade das DF se deve ao não reconhecimento de AI no balanço patrimonial. Resumindo, enquanto a despesa é perfeitamente objetiva e verificável, a capitalização dos custos de I&D pode ser usada para transmitir informações, mas também é menos confiável. Por natureza, a atividade de I&D está sujeita a uma elevada incerteza e à assimetria de informação, que se pode refletir em consequências económicas (Aboody & Lev, 2000).

Este facto é especialmente notório nos EUA, onde o mercado de capitais tem grande importância. Por exemplo, Chan *et al.* (2001) demonstram que as empresas intensivas em I&D apresentam baixos retornos passados e mostram sinais de preços errados, sublinhando a utilidade de encontrar uma forma de reduzir essa assimetria entre o valor contabilístico e o valor de mercado das organizações.

Uma outra abordagem, sobre a ausência de importância (materialidade) dada aos intangíveis, pode ser vista da perspectiva da auditoria. Segundo Costa & Alves (2013), na grande maioria das empresas, os AI não são materialmente relevantes em relação aos respetivos ativos totais, embora devam ser realizados procedimentos de auditoria, tais como os que são realizados em relação aos restantes ativos. Uma vez que o não reconhecimento de intangíveis tem como efeito que o seu peso relativo no total de ativos seja diminuto, o RF não reflete a imagem verdadeira e fidedigna das organizações.

1.1.2. A importância da divulgação das atividades de Investigação e Desenvolvimento

Como tem sido destacado ao longo deste estudo, a evolução científica tem colocado grandes desafios à Contabilidade que tem debatido, ao longo das últimas décadas, a melhor forma de incorporar no RF todos os fatores intangíveis que influenciam fortemente a viabilidade e o sucesso das organizações, o que não tem sido conseguido.

De facto, múltiplos estudos tentaram capturar o valor dos intangíveis gerados pelas organizações e não disponibilizados no RF tradicional. Uma das formas utilizadas para mitigar esse não reconhecimento de intangíveis, foi a criação de ferramentas de gestão que procuram mensurar o capital intelectual das organizações. A este respeito, destacam-se o *Balanced Scorecard* (Kaplan & Norton, 1996), o *Intangible Assets Monitor* (Sveiby, 1997) e o *Skandia Navigator* (Edvinsson, 1997). Uma outra fórmula habitualmente utilizada para mitigar a falta de informação disponibilizada aos *stakeholders*, é através da disponibilização de informações relativas a atividades de I&D e outras, de carácter não obrigatório, por parte das organizações.

Segundo Cañibano *et al.* (2009) uma boa parte da informação revelada pelas entidades é voluntária. Estes autores defendem que uma maior divulgação de informação, por parte das entidades, traduzir-se-á em consequências económicas positivas, tais como, maior transparência, melhor imagem e reputação de marca, menos incerteza e menor custo de capital.

Porém, já em 2001, a entidade responsável pela elaboração das normas norte-americanas de Contabilidade, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB)¹, iniciou um projeto sobre a divulgação de intangíveis não reconhecidos nas DF, o mesmo sucedendo com a UE que publicou o *Meritum Final Report* (Sánchez *et al.*, 2001), ambas reconhecendo que numa economia global onde os intangíveis ganham importância, existe a necessidade de divulgar mais e melhor informação acerca da inovação, passando, entre outras medidas, pelas divulgações voluntárias.

Em suma, o grande desafio colocado pelos intangíveis é o de criar as condições para que os AI possam ser mensurados fiavelmente e de estarem devidamente evidenciados nas DF das entidades, de forma a satisfazerem as exigências de informação dos agentes de mercado interessados (Bandeira, 2010; Calvo, 2013; Edvinsson & Malone, 1997).

1.2. As atividades de Investigação e Desenvolvimento

Um dos principais veículos na obtenção de vantagens competitivas são as atividades de I&D. Estas dedicam-se à geração de novos conhecimentos e à geração de fatores intangíveis, que é o principal elemento diferenciador das organizações.

¹<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175819439149&blobheader=application%2Fpdf>, consultado a 20 de maio de 2017.

A I&D é frequentemente referida na literatura como pesquisa e desenvolvimento, pelo que ambas são expressões que significam exatamente o mesmo. Existem várias definições conceituais de I&D. O Banco Mundial² define dispêndios de pesquisa e desenvolvimento como despesas correntes e de capital (públicas e privadas) aplicados no trabalho criativo realizado sistematicamente para aumentar o conhecimento, incluindo o conhecimento humano, cultural e social e o uso desse conhecimento para novas aplicações.

De acordo com o *Frascati Manual* (OECD, 2002, §63), “pesquisa e desenvolvimento experimental compreende todo o trabalho criativo empreendido de forma sistemática com a finalidade de aumentar o conhecimento, incluindo o conhecimento humano, cultural e social e a utilização do mesmo para descobertas de novas aplicações”. O *Frascati Manual* é um documento publicado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), que define os conceitos teóricos e práticos dos indicadores científicos universalmente aceites e aplicados pela maioria dos países do mundo. Este manual divide as atividades de I&D em três grandes categorias: pesquisa básica, pesquisa aplicada e desenvolvimento experimental.

A pesquisa básica consiste na realização de trabalhos teóricos ou experimentais, cuja finalidade principal seja a aquisição de novos conhecimentos sobre os fundamentos de fenómenos e fatos observáveis, sem objetivo particular de aplicação ou utilização. A pesquisa aplicada é uma investigação original para adquirir novos conhecimentos, direcionados principalmente para um objetivo específico. O desenvolvimento experimental é um esforço sistemático, com base em conhecimentos existentes de pesquisa ou experiência prática, voltados para a criação ou melhoria de materiais, produtos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços.

Estas atividades de I&D são cada vez mais complexas e requerem cada vez mais recursos humanos diferenciados. Segundo a OECD Observer (2000), a inovação, atualmente, requer o conhecimento mais multidisciplinar e mais externo, porque muitas tecnologias tornaram-se extremamente complexas.

Desta forma, todas as tipologias de I&D apresentadas pelo *Frascati Manual* (OECD, 2002) criam novo conhecimento, porém é importante que o RF incorpore todo esse conhecimento produzido. Com efeito, o conhecimento é o recurso mais importante das economias modernas (Lundvall, 1992), e, para além de aportar vantagens competitivas (Barney, 1991, 2001), acarreta igualmente vantagens financeiras. Segundo Lev & Zarowin (1999), os dispêndios incorridos nas atividades de I&D apresentam o dobro dos retornos futuros que apresentam os investimentos em AFT, mais do que compensando os riscos incorridos nessas atividades de I&D. Esta constatação também é partilhada por Aboody & Lev (2000) que afirmam que a longo prazo as entidades que mais investem em I&D são as que obtêm melhores resultados, embora alertem para a falta de RF relativamente às atividades de I&D.

²http://tcdata360.worldbank.org/indicators/GB.XPD.RSDV.GD.ZS?country=BRA&indicator=2013&viz=line_chart&years=1996,2013, consultado a 15 de maio de 2017.

1.2.1. A política científica na União Europeia

Segundo o Fundo Monetário Internacional³, a UE era, em 2015, a segunda maior economia do mundo, uma consequência da política económica comum, que privilegiou o crescimento económico e o bem-estar social.

Em 2000, a UE colocou como meta tornar-se o bloco económico mais competitivo e dinâmico do mundo até 2010, no que se veio a denominar por “Estratégia de Lisboa”⁴, sendo considerada como a primeira visão estratégica estrutural de longo prazo. A Estratégia de Lisboa adotou uma abordagem inovadora, já que foi a primeira vez que a UE elaborou uma estratégia multissetorial baseada na cooperação transnacional, com esforços comuns e compartilhados.

Em concordância com o *Barcelona European Council* de 2002⁵, a UE comprometeu-se a investir 3% do produto interno bruto (PIB) em I&D até 2010, relevando o papel das atividades de I&D como primordiais para o desenvolvimento de médio e longo prazo, gerando expectativas que tal estratégia tivesse impacto no emprego e no crescimento económico de longo prazo. Estudos estimavam o impacto dessa medida num incremento de até 0,5% no PIB e a criação anual de 400 mil novos empregos após 2010.

Esta estratégia comum tinha como base um território europeu constituído por países muito heterogéneos no que concerne à intensidade científica e pretendia uma convergência global para os objetivos traçados na Estratégia de Lisboa. Essa heterogeneidade poderá ser vista através da existência de um MCT ou seu equivalente, enquanto os países nórdicos criaram um MCT desde meados do século XIX, veja-se o caso da Suécia⁶ que tem um ministério dedicado ao tema desde 1840, Portugal⁷ criou o MCT em 1995, mais do que um século depois.

Até ao final do presente capítulo, consideraremos o ano de 1995 como o ano base, já que se trata do ano em que foi criado o MCT e que é considerado um momento de viragem na política científica nacional (Vieira & Fiolhais, 2015).

Na Figura 1 apresentam-se dois mapas comparativos do território da UE, distinguindo os países pelas despesas em I&D medidas em percentagem do PIB. Afere-se, pela análise da Figura 1, que, em 1995, existia uma grande heterogeneidade neste indicador, entre os países do norte e do sul da Europa. Daí ter surgido a necessidade de uma política comum, em que todos os países-membros convergissem para o objetivo proposto na Estratégia de Lisboa. Em 1995, apenas a Suécia se encontrava acima dos 3% (3,13%), seguida pela França (2,23%), Finlândia (2,20%) e Alemanha (2,13%), quase todos localizados no eixo central-norte da Europa. Por contraste, os países mais a sul apresentavam valores neste indicador muito mais baixos, sendo a Itália o país que apresentava um valor mais alto (0,94%), seguido da Espanha (0,77%), de Portugal (0,52%) e da Grécia (0,42%).

³<https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2016/01/weodata/index.aspx>, consultado a 21 de abril de 2017.

⁴https://www.parlamento.pt/europa/Documents/Tratado_Versao_Consolidada.pdf, consultado a 22 de abril de 2017.

⁵http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/barcelona_european_council.pdf, consultado a 22 de abril de 2017.

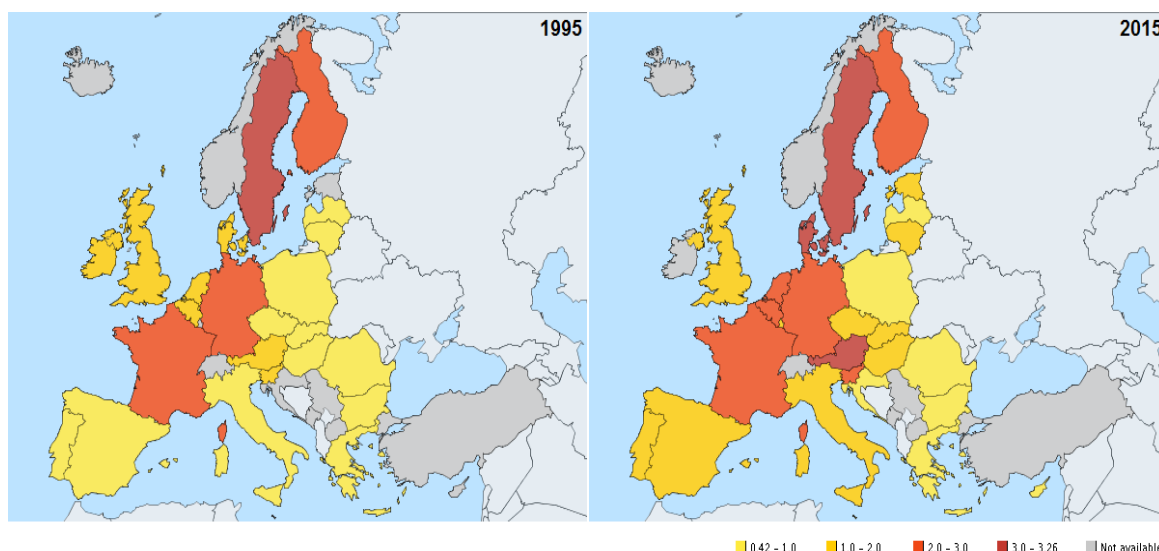
⁶<http://www.government.se/government-of-sweden/ministry-of-education-and-research/>, consultado a 28 de abril de 2017.

⁷Atualmente denominado por Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior:

[http://www.rccgest.gov.pt/Directorio/Entidades/ac/Paginas/Minist%C3%A9rio-da-Ci%C3%A7ncia,-Tecnologia-e-Ensino-Superior-\(MCTES\)---.aspx](http://www.rccgest.gov.pt/Directorio/Entidades/ac/Paginas/Minist%C3%A9rio-da-Ci%C3%A7ncia,-Tecnologia-e-Ensino-Superior-(MCTES)---.aspx), consultado a 28 de abril de 2017.

“A despesa em atividades de I&D em percentagem do PIB é uma das principais medidas usadas internacionalmente para aferir o grau de relevância da Ciência e Tecnologia no conjunto da atividade económica de um país” (Vieira & Fiolhais, 2015, p.15).

Figura 1. Despesas em Investigação e Desenvolvimento, em percentagem do Produto Interno Bruto, na União Europeia: 1995 e 2015.



Fonte: Eurostat, *Gross domestic expenditure on Research and Development*.

Em 2010, o panorama alterou-se substancialmente, embora o objetivo traçado na Estratégia de Lisboa não tenha sido alcançado. Nesse ano, a média da UE foi de 1,93%, um valor muito abaixo da meta dos 3% definido na Estratégia de Lisboa. A principal causa para o falhanço foi a de colocar a mesma meta para todos os países, não tendo em conta que os países partiam de uma base diferente. Por exemplo, em 2000, a Finlândia despendia 3,35% do PIB em I&D, enquanto a Espanha despendia 0,91%, sendo exigido a cada um deles um esforço completamente diferente para atingir a meta dos 3%, bastando para tal à Finlândia manter o mesmo nível de despesas, enquanto no caso de Espanha era exigido que triplicasse esse indicador num período de dez anos (Martens, 2010).

Como consequência, foi delineado um novo programa estratégico europeu denominado por Estratégia Europa 2020⁸, um plano estratégico de longo prazo que substituiu a Estratégia de Lisboa, assente em três prioridades e três grandes objetivos. As três principais prioridades foram: implementar uma economia baseada no conhecimento e na inovação, promover uma economia mais eficiente na utilização dos recursos, mais ecológica e mais competitiva e, finalmente, fomentar uma economia com níveis elevados de emprego que assegure a coesão social. Quanto aos objetivos da Estratégia Europa 2020, o primeiro é atingir uma taxa de empregabilidade de 75% para a população entre os 20 e os 64 anos, o segundo é atingir uma média de despesas em I&D de 3% do PIB até 2020, e o terceiro objetivo é promover uma economia sustentável e mais ecológica.

⁸https://www.eapn.pt/iefp/docs/Estrategia_Europa_2020.pdf, consultado a 30 de abril de 2017.

Complementarmente à Estratégia Europa 2020, foi lançado o programa Horizonte 2020⁹ que previu o financiamento de 80 biliões de euros, entre 2014 e 2020, para atividades de I&D, dando um forte impulso aos países-membros para atingirem as metas inscritas na Estratégia Europa 2020.

Em 2015, já com o Horizonte 2020 a decorrer, a média da UE em despesas em I&D foi de 2,03% (cerca de 300 biliões de euros¹⁰, o que compara com cerca de 200 biliões de euros, em 2005), e apenas dois países se encontravam acima da meta dos 3%, novamente a Suécia (3,26%) e a Áustria (3,07%), e outros países que não tendo atingido essa meta estavam muito próximos, como a Dinamarca (2,96%), a Finlândia (2,90%) e a Alemanha (2,87%). Já os países do sul da Europa, registaram globalmente uma evolução positiva, entre 1995 e 2015. Em 2015, os países que apresentavam maiores indicadores eram a Itália (1,33%), Portugal (1,24%), seguidos pela Espanha (1,22%) e pela Grécia (0,96%).

Embora a meta de 3% pareça ambiciosa e difícil de alcançar, entre outros motivos, porque os países-membros são bastante heterogéneos neste indicador, países tecnologicamente concorrentes da UE apresentam intensidades de I&D bastantes superiores à UE: segundo o Banco Mundial¹¹, em 2015, a Coreia do Sul despendeu 4,23%, o Japão 3,28%, os EUA 2,79% e a China 2,07%.

1.3 A ciência em Portugal

No contexto europeu, Portugal ainda é um dos países-membros que apresenta menor intensidade científica. Após a entrada na UE, Portugal registou um aumento muito significativo no investimento em I&D, no que se pode designar por um “fenómeno acelerado de convergência com a UE, que dificilmente encontra paralelo noutras áreas” (Vieira & Fiolhais, 2015, p.11). Historicamente, Portugal tem sido um dos países na UE que despende menos recursos financeiros na investigação científica.

Como referido anteriormente, Portugal criou o MCT décadas após alguns dos seus pares europeus, o que é um forte indicador que o país despertou tardiamente para as questões da ciência e tecnologia. A criação do MCT levou à elaboração de um plano estratégico científico, que permitiu um desenvolvimento sustentável a médio e longo prazo, tentando recuperar o atraso estrutural face aos seus pares europeus.

Existem vários indicadores da evolução científica de um país, de onde se destacam indicadores como as despesas em I&D medido em percentagem do PIB por setor de execução, número de publicações científicas, número de pedidos e concessões de patentes, número de investigadores afetos à investigação, entre outros que iremos desenvolver um pouco ao longo deste estudo. Estes indicadores demonstrarão a notável evolução científica que o país registou nas últimas duas décadas.

⁹<https://ec.europa.eu/programmes/horizon2020/en/what-horizon-2020>, consultado a 29 de abril de 2017.

¹⁰<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/7752010/9-30112016-BP-EN.pdf/62892517-8c7a-4f23-8380-ce33df016818>, consultado a 29 de abril de 2017.

¹¹<https://data.worldbank.org/indicator/GB.XPD.RSDV.GD.ZS>, consultado a 29 de abril de 2017.

1.3.1. Despesas em Investigação e Desenvolvimento por setor de execução

Uma das entidades governamentais responsáveis pela publicação de boletins estatísticos científicos é a Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência (DGEEC). Um boletim estatístico importante publicado por esta entidade, é o Inquérito ao Potencial Científico e Tecnológico Nacional (IPCTN), que sintetiza indicadores científicos e tecnológicos nacionais, com periodicidade anual, bem como algumas definições conceptuais.

O indicador estatístico fundamental das atividades de I&D é o investimento em atividades de I&D medido em percentagem do PIB, sendo este indicador denominado por intensidade científica (OECD, 2015). Este indicador resulta do somatório de todas as despesas realizadas em território nacional, independentemente da origem do financiamento. Tradicionalmente as despesas são executadas por quatro setores: empresas, Estado, Ensino Superior e IPSFL.

Segundo o Instituto Nacional de Estatística (INE)¹², para efeitos do IPCTN, o setor de execução das empresas compreende todas as empresas e entidades públicas e privadas com essa atividade principal e também as IPFSL cuja atividade principal esteja ao serviço das empresas. Já o setor do Estado compreende todos os organismos e demais entidades da administração pública, independentemente do nível a que se situam (central, regional, local), e das respetivas fontes de financiamento, que fornecem serviços coletivos e que conjugam a administração dos bens públicos e aplicam a política económica e social da coletividade, para além das IPSFL controladas e maioritariamente financiadas pelo Estado.

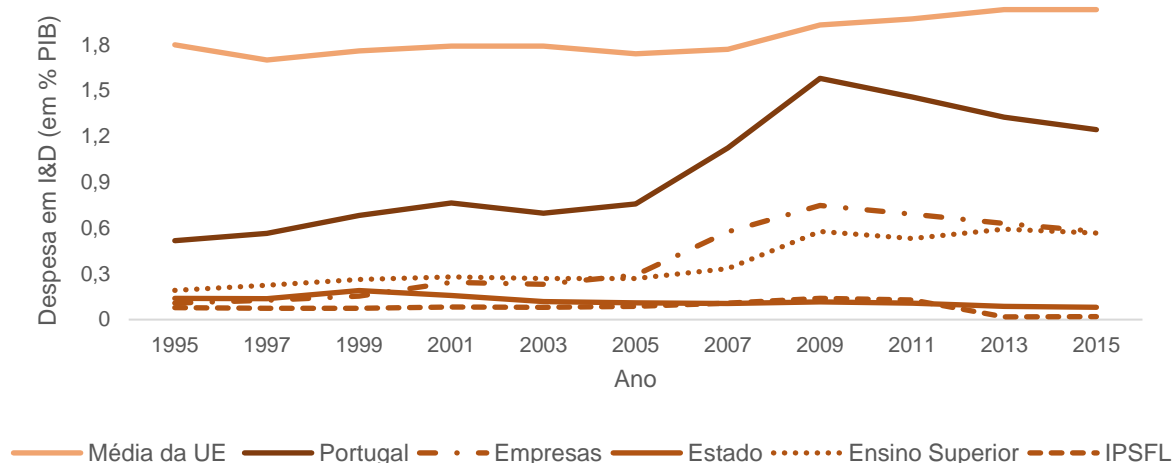
Ainda segundo o INE, um outro setor é o do Ensino Superior, que compreende todas as universidades, institutos superiores, institutos politécnicos e outros estabelecimentos de ensino pós-secundário, qualquer que seja a origem dos seus recursos financeiros e do seu estatuto jurídico. Compreende igualmente todas as instituições (centros e institutos de investigação, hospitais e clínicas, etc.) que trabalham sob controlo direto de estabelecimentos de Ensino Superior ou administradas por estes últimos. O setor compreende ainda as IPFSL controladas e maioritariamente financiadas pelo Ensino Superior. Por fim, o setor das IPSFL compreende, essencialmente, sociedades científicas e profissionais, fundações e institutos de investigação dependentes de associações e fundações. Conclui-se pelas definições apresentadas pelo INE e vertidas no IPCTN que o relato estatístico das IPSFL poderá ser enquadrado em qualquer um dos outros três setores de execução, dependendo da natureza jurídica adotada pela entidade que maioritariamente as financia e controla.

A Figura 2 apresenta a evolução do indicador despesas em atividades de I&D total e por setor de execução em Portugal e a média das despesas totais da UE, entre 1995 e 2015. Segundo a DGEEC, em 1995, Portugal despendeu 0,52% do seu PIB em atividades de I&D, destacando-se o setor do Ensino Superior que despendeu 37,50% dessas despesas (0,19% do PIB), seguido pelo Estado com 27,20%, representando 0,14% do PIB, do setor empresarial com 20,92%, e representando

¹²https://ine.pt/bddXplorer/htdocs/minfo.jsp?var_cd=0009113&lingua=PT, consultado a 11 de julho de 2017.

0,11% do PIB, e finalmente as IPSFL eram o setor de atividade que menos despendeu nestas atividades, despendendo 0,08% do PIB, representando 15,01%.

Figura 2. Despesa total em Investigação e Desenvolvimento, em percentagem do Produto Interno Bruto, na União Europeia e em Portugal e por setor de execução, entre 1995 e 2015.



Fonte: Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência. PorData.

Legenda: I&D, Investigação e Desenvolvimento, IPSFL, Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos, PIB, Produto Interno Bruto, UE, União Europeia.

Em 1995, a UE (com dezassete países-membros) despendia em média cerca de 1,8% do PIB em atividades de I&D, contrastando com Portugal, que partia com um atraso significativo, despendendo cerca de um terço do seu PIB nessas atividades face à média da UE.

Os anos seguintes ficaram marcados por um grande crescimento neste indicador e, em 2010, Portugal despendeu cerca de 1,53% do seu PIB em atividades de I&D, o que contrasta com 0,52% registado em 1995, representando um aumento de quase três vezes neste indicador.

Em 2010, a média da UE atingiu 1,93% do PIB, passando Portugal de uma posição onde apresentava um terço deste indicador, em 1995, para cerca de quatro quintos, “num processo acelerado de convergência com a UE” (Vieira & Fiolhais, 2015, p.11). Contribuíram de forma assinalável para este aumento, o setor das empresas, que passou de uma despesa de 0,11% do PIB para 0,70%, um aumento de quase sete vezes. Neste ano, o setor do Ensino Superior registou um grande aumento face a 1995, passando de 0,19% do PIB para 0,57%, um aumento de quase três vezes. O setor das IPSFL praticamente duplicou o seu peso, passando de 0,08% do PIB para 0,15% em 2010. Finalmente o setor do Estado viu a sua contribuição ser reduzida neste período, passando de 0,14% do PIB para 0,11% em 2010.

Relativamente à contribuição de cada setor para este indicador, em 2010, a contribuição do setor das empresas representou 45,92%, o do Ensino Superior 36,87%, o das IPSFL 10,09% e o setor do Estado 7,12%.

Em 2015¹³, Portugal despendeu mais de 2,2 mil milhões de euros (1,24% do PIB) nestas atividades, um retrocesso no processo de convergência com a UE (2,03%), passando Portugal de despende cerca de quatro quintos da média da UE para menos de dois terços, num período de apenas cinco anos. Face a 2010, o corte nacional nestas atividades foi de cerca de 23%, porém face a 1995 este indicador mais do que duplicou.

Em 2015, o setor empresarial despendeu 0,58% do PIB (1037 milhões de euros), o Ensino Superior 0,57% (1018 milhões de euros), o Estado 0,08% (145 milhões de euros) e as IPSFL 0,02% (35 milhões de euros). O peso de cada setor neste indicador sofreu algumas mudanças, destacando-se as IPFSL, que passaram de 10,09%, em 2010, para 1,58%, enquanto o setor das empresas representava 46,39%, o do Ensino Superior reforçou o seu papel passando para 45,54%, e o setor Estado representou 6,48%.

Dados provisórios do IPCTN de 2016¹⁴, apontam para uma viragem neste indicador, tendo o montante das despesas subido para 2348 milhões de euros (1,27% do PIB), alavancado pelo aumento das despesas no setor empresarial, Ensino Superior e IPSFL. O decréscimo abrupto das IPSFL a partir de 2013, tanto em termos absolutos como relativos, não pode ser imputada diretamente a uma quebra de despesas do setor, mas sim “refletem uma quebra de série relativamente aos anos anteriores nos setores Ensino Superior e IPSFL devido à reafecção setorial de várias IPSFL ao setor Ensino Superior”¹⁵.

Segundo a DGEEC, este processo decorreu de uma análise exaustiva dos critérios recomendados no *Frascati Manual* para a classificação setorial das entidades que realizam I&D. Salientamos, relativamente a este aspeto metodológico, que o Estado, enquanto legislador e entidade que agrega e publica estatísticas, tem comportamentos díspares relativamente às IPSFL. Para efeitos estatísticos, considera que as IPSFL poderão agregar as suas despesas em I&D no setor do Ensino Superior, porém para efeitos contabilísticos, o legislador determinou que estas entidades sigam o Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (SNC-ESNL) e não apliquem a normalização contabilística para as entidades do Ensino Superior (Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro). Embora seja referido que esta quebra de série “não afeta a comparabilidade anual da despesa total nacional em I&D”¹⁶, do ponto de vista contabilístico, os normativos aplicáveis a ambos os setores são sistemas contabilísticos diferentes, levantando a problemática da comparabilidade do RF entre as instituições que compõem ambos os setores.

¹³[http://www.dgeec.mec.pt/np4/206/%7B\\$clientServletPath%7D/?newsId=11&fileName=IPCTN15_ResultadosDefinitivos.xls](http://www.dgeec.mec.pt/np4/206/%7B$clientServletPath%7D/?newsId=11&fileName=IPCTN15_ResultadosDefinitivos.xls), consultado a 15 de maio de 2017.

¹⁴[http://www.dgeec.mec.pt/np4/206/%7B\\$clientServletPath%7D/?newsId=11&fileName=Destaque_IPCTN16_ResultadosProvisorios.pdf](http://www.dgeec.mec.pt/np4/206/%7B$clientServletPath%7D/?newsId=11&fileName=Destaque_IPCTN16_ResultadosProvisorios.pdf), consultado a 25 de setembro de 2017.

¹⁵[http://www.dgeec.mec.pt/np4/206/%7B\\$clientServletPath%7D/?newsId=11&fileName=Destaque_IPCTN15_ResultadosDefinitivos.pdf](http://www.dgeec.mec.pt/np4/206/%7B$clientServletPath%7D/?newsId=11&fileName=Destaque_IPCTN15_ResultadosDefinitivos.pdf), consultado a 15 de maio de 2017.

¹⁶[http://www.dgeec.mec.pt/np4/206/%7B\\$clientServletPath%7D/?newsId=11&fileName=Destaque_IPCTN15_ResultadosDefinitivos.pdf](http://www.dgeec.mec.pt/np4/206/%7B$clientServletPath%7D/?newsId=11&fileName=Destaque_IPCTN15_ResultadosDefinitivos.pdf), consultado a 15 de maio de 2017.

1.3.2. Caracterização das Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos que realizam atividades de Investigação e Desenvolvimento

As atividades de I&D são tradicionalmente executadas por quatro setores de execução, entre os quais se encontram as IPSFL. Não sendo as mais representativas entre os quatro setores de execução, tanto em montante despendido como em recursos humanos envolvidos, estas organizações desempenham um papel científico importante, desde que na década de 90 do século XX aumentaram os investimentos públicos à investigação, que passaram, entre 2000 e 2010, de 1,9% para 4,6% do total do esforço financeiro de I&D nacional (Vieira & Fiolhais, 2015). Em 2011, este conjunto de unidades representava 10% do total de recursos financeiros e cerca de 8% do total de recursos humanos, sendo a maioria delas financiadas por dinheiros públicos, canalizadas pela Fundação para a Ciência e a Tecnologia (FCT), mas, ao contrário das instituições públicas, dispõem de grande flexibilidade de gestão administrativa e financeira (Vieira & Fiolhais, 2015).

No conjunto das entidades pertencente às IPSFL com finalidades científicas fazem parte, entre outras, LA, mas igualmente outras entidades, que pertencendo ao Setor Não Lucrativo (SNL) adotaram outras naturezas jurídicas. As mais célebres são a Fundação Calouste Gulbenkian e a Fundação Champalimaud “que albergam institutos de I&D próprios na área das Ciências da Vida e da Saúde. As duas têm mobilizado considerados recursos próprios, mas também recebido apoios do Estado” (Vieira & Fiolhais, 2015, p.18).

1.3.3. Outros indicadores económico-científicos

Para que uma sociedade do conhecimento seja capaz e eficiente, é imprescindível que a população seja alfabetizada e com um excelente nível de formação. A ciência produz-se com conhecimento e não surge de geração espontânea. O papel do Estado é fundamental nesse processo, pois deverá disponibilizar as melhores condições possíveis para que a sua população tenha acesso ao ensino.

Na Tabela 1 apresenta-se um conjunto de indicadores científicos onde é possível verificar a evolução da produção científica nacional, entre 1995 e 2015, que dificilmente encontra paralelo noutras áreas (Vieira & Fiolhais, 2015). Tal como destacado por Vieira & Fiolhais (2015), Portugal teve um desenvolvimento científico notável nas duas últimas décadas. Se tivermos em conta que o PIB nacional a preços constantes (base 2011)¹⁷, passou de 136 505 milhões de euros, em 1995, para 171 309 milhões de euros, em 2015 (variação de 25,50%), conclui-se que os indicadores científicos tiveram um crescimento bastante superior ao ritmo do crescimento económico.

Para o período em análise, destacam-se alguns indicadores de educação que registaram um extraordinário aumento. As despesas em educação (*per capita* base 2011)¹⁸ passaram de 400 euros para 652 euros, um crescimento de 63%.

¹⁷[https://www.pordata.pt/Portugal/PIB+e+PIB+per+capita+a+pre%C3%A7os+constantes+\(base+2011\)-2953](https://www.pordata.pt/Portugal/PIB+e+PIB+per+capita+a+pre%C3%A7os+constantes+(base+2011)-2953), consultado a 15 de maio de 2017.

¹⁸<https://www.pordata.pt/Portugal/Despesas+do+Estado+em+educa%C3%A7%C3%A3o+execu%C3%A7%C3%A3o+or%C3%A7amental+per+capita-868>, consultado a 15 de maio de 2017.

Tabela 1. Indicadores científicos entre 1995 e 2015.

	Ano			Período entre 1995 e 2015
	1995	2005	2015	Varição (%)
Despesas do Estado em educação: execução orçamental per capita (em euros)	400,3	696,6	652,4	63,0
Bolsas de doutoramento concedidas	554	1195	894	61,4
Diplomados no Ensino Superior (por mil habitantes)	3,6	6,7	7,4	205,6
Doutoramentos (por cem mil habitantes)	5,7	11,4	28,7	503,5
Investigadores afetos a atividades de I&D (por mil ativos)	2,4	3,9	7,4	308,3
Publicações científicas	2404	7476	21 333	787,4
Número de pedidos de patentes	147	202	1055	717,7

Fonte: Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência. PorData.

Legenda: I&D, Investigação e Desenvolvimento.

Portugal passou de 3,6 diplomados por 1000 habitantes, em 1995, para 7,4, em 2015¹⁹, um aumento superior a 200%. A generalização do ensino, a abertura de novas universidades do ensino público e privado, bem como o aumento exponencial das bolsas de estudo, alavancaram este enorme crescimento do número de diplomados. Por exemplo, as bolsas de ação social para o Ensino Superior, considerando todo o sistema de Ensino Superior, passaram de uma dotação orçamental de cerca de 27 milhões de euros, em 1995, para cerca de 130 milhões de euros, em 2015²⁰, mais do que quintuplicando.

Outro indicador importante é o número de doutorados de um país e este indicador teve um crescimento muito expressivo no período em análise. Em 1995, Portugal formou 567 doutorados²¹, destacando-se as áreas das ciências exatas e naturais (CEN) e das ciências sociais (CS) e humanidades, que representaram cerca de 60% dos doutoramentos. Em 2015, o número de doutorados foi 2969, o que representa uma variação de 424%, entre 1995 e 2015.

Usando o indicador de doutoramentos por 100 mil habitantes, percebe-se que Portugal passou de 5,7, em 1995, para 28,7, em 2015²², o que representa um aumento de cerca de 500%, que poderá estar relacionado com o número de bolsas de doutoramento concedidas, que passaram de 554 para 894²³ (variação de 61,4%). Ainda relativamente ao indicador do número de doutorados por ano, há que destacar que atualmente estamos perante um pico no número de doutorados, uma vez que

¹⁹<https://www.pordata.pt/Portugal/Diplomados+no+ensino+superior+por+mil+habitantes-1981>, consultado a 15 de maio de 2017.

²⁰<https://www.pordata.pt/Portugal/Despesas+com+bolsas+de+ac%C3%A7%C3%A3o+social+do+ensino+superior+total+e+por+subsistema+de+ensino-660>, consultado a 15 de maio de 2017.

²¹<https://www.pordata.pt/Portugal/Doutoramentos+realizados+em+Portugal+ou+no+estrangeiro+e+reconhecidos+por+universidades+portuguesas+total+e+por+%C3%A1rea+cient%C3%ADfica-238>, consultado a 15 de maio de 2017.

²²<https://www.pordata.pt/Site/MicroPage.aspx?DatabaseName=Portugal&MicroName=Doutoramentos+por+100+mil+habitantes&MicroURL=1983&>, consultado a 13 de maio de 2017.

²³<https://www.pordata.pt/Portugal/Bolsas+de+doutoramento+concedidas+aprovadas+e+em+execu%C3%A7%C3%A3o+E2%80%93FCT-351>, consultado a 13 de maio de 2017.

houve um corte de cerca de 50% no número de bolsas de doutoramento concedidas, entre 2011 e 2015, o que se irá refletir no número de doutoramentos terminados nos próximos anos.

As atividades de I&D não são exclusivamente realizadas por doutorados ou por doutorandos, mas sim por um amplo conjunto de pessoas. Ao nível dos recursos humanos também se verificou um crescimento assinalável. A ciência produz-se com financiamento, com infraestruturas, mas sobretudo com pessoas. O número de investigadores dedicados a atividades de I&D foi outro indicador que cresceu em grande medida neste período. A unidade habitualmente utilizada para medir este indicador denomina-se por Equivalente a Tempo Integral (ETI), que é a unidade para medir o número de pessoas dedicadas a atividades de I&D tendo em conta o tempo despendido nas mesmas, por exemplo, se um professor universitário dedicar 33% do tempo à investigação, ele conta como 0,3 ETI (Vieira & Fiolhais, 2015). O número de investigadores dedicados a atividades de I&D aumentou de 2,4 ETI, em 1995, para 7,4, em 2015²⁴, mais do que triplicando neste período.

O aumento destes indicadores não pode ser dissociado do papel das universidades. O papel destas instituições na criação de conhecimento e na formação de pessoas tornou-se especialmente importante a partir da II Guerra Mundial, quando “as universidades assistiram ao fortalecimento da sua função de criação de ciência e tecnologia, adicionalmente ao papel cultural, educativo e de “certificação” que tradicionalmente assumiam” (Caraça *et al.* 1996, p.1201).

Como resultado do aumento destes indicadores, surgem os indicadores de produção científica (*outputs* científicos). No que concerne ao número de publicações científicas, estas passaram de 2404, em 1995, para 21 333, em 2015²⁵.

Finalmente, o número de pedido de patentes realizados por residentes em Portugal (via nacional), que se encontra muito relacionado com a capacidade da produção científica ter uma utilidade prática e de ser comercializável, passou de 147 pedidos, em 1995, para 1055, em 2015²⁶, tendo este indicador crescido mais do que sete vezes neste período. Já o número de patentes concedidas, passou de 75 concessões, em 1995, para 115 concessões, em 2015²⁷.

1.3.4. Causas para a melhoria dos indicadores económico-científicos

A impressionante evolução de alguns indicadores científicos nas últimas duas décadas foi fortemente influenciada pela política empreendida pela UE e pelos sucessivos governos portugueses na promoção das atividades de I&D. Este forte investimento no conhecimento deveu-se, em grande parte, aos apoios financeiros provenientes da UE, que promoveram o desenvolvimento económico, com especial ênfase ao nível das infraestruturas. É conhecido o grande investimento em infraestruturas basilares, como escolas, hospitais, vias de comunicação,

²⁴[https://www.pordata.pt/Portugal/Investigadores+\(ETI\)+em+atividades+de+investiga%C3%A7%C3%A3o+e+desenvolvimento+\(I+D\)+total+e+por+%C3%A1rea+cient%C3%ADfica-1183](https://www.pordata.pt/Portugal/Investigadores+(ETI)+em+atividades+de+investiga%C3%A7%C3%A3o+e+desenvolvimento+(I+D)+total+e+por+%C3%A1rea+cient%C3%ADfica-1183), consultado a 13 de maio de 2017.

²⁵<http://www.pordata.pt/Portugal/Publica%C3%A7%C3%B5es+cient%C3%ADficas+n%C3%BAmero++publica%C3%A7%C3%B5es+citadas+e+cita%C3%A7%C3%B5es-1996>, consultado a 13 de maio de 2017.

²⁶<https://www.pordata.pt/Portugal/Inven%C3%A7%C3%B5es+patentes+pedidos+e+concess%C3%B5es+da+Via+Nacional-1206>, consultado a 13 de maio de 2017.

²⁷<https://www.pordata.pt/Portugal/Inven%C3%A7%C3%B5es+patentes+pedidos+e+concess%C3%B5es+da+Via+Nacional-1206>, consultado a 13 de maio de 2017.

entre muitas outras. Mas a integração europeia abarcou igualmente uma nova consciencialização científica em Portugal.

A entrada na UE abarcou uma série de alterações estruturais no país: ao nível jurídico, uma série de leis tiveram que ser alteradas para uma integração europeia, ao nível económico, uma série de metas e procedimentos tiveram que ser alcançados de acordo com os parâmetros fixados pela UE, e ao nível científico, uma nova consciência científica surgiu. A integração europeia não acarretou somente obrigações legais e a livre circulação de bens, pessoas e capitais. A integração europeia permitiu que Portugal beneficiasse de apoios financeiros comunitários, os quais, segundo dados da Pordata, Portugal tem sido um beneficiário líquido²⁸.

1.3.5. Enquadramento jurídico dos Laboratórios Associados

1.3.5.1. Decreto-Lei n.º 125/99, de 20 de abril

Após a apresentação de vários indicadores de *benchmarking* da atividade científica em Portugal, cumpre agora refletir sobre os motivos que levaram a uma alteração da política científica e tecnológica em Portugal na década de 90 e que explicam o surgimento do estatuto de LA.

Este processo evolutivo deveu-se à aposta que os sucessivos governos portugueses fizeram no investimento em ciência através de novas políticas científicas. Os avanços mais significativos deram-se nos finais da década de 90, quando o então Governo em funções elegeu, no seu “Programa”, o reforço das instituições científicas e a valorização da atividade de investigação científica como um dos objetivos centrais da sua atuação na área da ciência e da tecnologia, legislando nesse sentido através do DL125/99.

Estudos encomendados pelo MCT a “peritos vinculados a instituições estrangeiras e acompanhado pela comunidade científica nacional” concluíram que existia a “necessidade de se proceder à reforma do setor público de investigação no quadro de uma identificação dos bloqueios atuais, das potencialidades detetadas e das exigências do futuro”. Foram, por essa altura, objeto de avaliação todas as unidades públicas e privadas dedicadas a atividades de I&D, da qual resultou um “conjunto de recomendações que apontam, entre outras, para reformas institucionais e orgânicas que importa concretizar” (Preâmbulo do DL125/99).

Foi, assim, num contexto de mudança e de concretização de uma nova política científica que surgiu o DL125/99, que estabelece o regime jurídico aplicável às instituições que se dedicam à investigação científica e ao desenvolvimento tecnológico. Este diploma pretendeu substituir um quadro normativo de “menor dignidade jurídica”, introduzindo um quadro coerente e sistemático do regime aplicável a estas instituições (Preâmbulo do DL125/99).

O DL125/99 apresenta uma evidente relevância para o presente estudo, dado que este diploma assume como um dos seus objetivos o de permitir a “abertura aos mais variados modelos

²⁸<https://www.pordata.pt/Portugal/Transfer%C3%A2ncias+p%C3%BAblicas+com+a+Uni%C3%A3o+Europeia-2363>, consultado a 18 de maio de 2017.

institucionais e formas jurídicas, aceitando-se e, mais do que isso, estimulando-se a diversidade como facto de enriquecimento e desenvolvimento do sistema científico nacional” (Preâmbulo do DL125/99).

Assim, nos termos do art.º 2.º deste diploma, as instituições de investigação científica e desenvolvimento tecnológico distribuem-se pelas seguintes espécies: a) Laboratórios do Estado; b) outras instituições públicas de investigação; c) instituições particulares de investigação. De entre estas instituições, a nossa atenção centra-se nas instituições particulares de investigação, que, nos termos do art.º 5.º, podem ter a natureza de associações, fundações, cooperativas ou sociedades ou, ainda, constituir núcleos autónomos, não personificados, de associações, fundações, cooperativas ou sociedades.

Por sua vez, no n.º 1 do art.º 6.º, o legislador dispõe que as instituições particulares de investigação que assumam a forma de IPSFL e que gozem do estatuto de utilidade pública, bem como as instituições públicas de investigação que não revistam a natureza de Laboratórios do Estado, podem ser associadas, de forma especial, à prossecução de determinados objetivos de política científica e tecnológica nacional, mediante a atribuição do estatuto de instituição associada ou LA. Este estatuto é atribuído por despacho do ministro da ciência e tecnologia por períodos máximos de dez anos (n.º 2 do art.º 6.º).

A atribuição do estatuto de LA sujeita a instituição a uma avaliação intercalar quando percorrido metade do período do contrato, com o objetivo de verificar se os pressupostos da celebração do contrato e se os desempenhos globais da organização foram cumpridos, sendo o resultado dessa avaliação determinante para a continuidade do contrato, ou para uma eventual alteração dos termos do contrato ou até mesmo a sua cessação (n.º 6 do art.º 6.º). O desempenho do LA será novamente avaliado no final de vigência do contrato, podendo ser renovado no caso de a avaliação ser positiva (n.º 6 do art.º 7.º). Esta avaliação pressupõe, naturalmente, a adoção de princípios organizativos que potenciem a transparência no desempenho.

A importância científica dos LA é reconhecida pelo legislador, pois estes “são formalmente consultados pelo Governo sobre a definição dos programas e instrumentos da política científica e tecnológica nacional e integram as estruturas de coordenação da política científica e tecnológica previstas na lei” (n.º 4 do art.º 6.º).

O legislador consagrou, igualmente, um quadro exigente de “acompanhamento e avaliação científica, técnica e financeira regular e independente das instituições desta natureza, de as vincular a objetivos de difusão da cultura científica e tecnológica, de garantir a otimização dos recursos humanos e materiais que lhes estejam cometidos e de promover a formação dos recursos humanos e a cooperação interinstitucional” (Preâmbulo do DL125/99).

Em 2005, com a publicação do Decreto-Lei n.º 91/2005, de 3 de junho, foram reforçados os critérios de avaliação científica dos LA. Efetivamente, com a publicação do DL125/99, o legislador pretendeu “contribuir para que o nosso país seja dotado de instituições de I&D eficazes, capazes de responder às exigências de uma atividade científica moderna e liberta dos espartilhos que, à altura,

condicionavam a eficácia do seu trabalho” (Preâmbulo do DL125/99), sendo este diploma um reconhecimento do atraso científico, estrutural e legal, das unidades de I&D em Portugal.

1.3.5.2. Os Laboratórios Associados e a Lei de Bases da Economia Social

É nosso entendimento que as instituições particulares de investigação que assumam a forma de IPSFL, com o estatuto de LA, que, tal como já foi destacado, designamos, no âmbito deste estudo de ASFL, integram o setor da Economia Social.

Estamos a falar especificamente de entidades com a forma jurídica de associação, que, tendo em conta a enumeração aberta das entidades da Economia Social constante do art.º 4.º da LBES, se incluirão na alínea f) do referido artigo. Não obstante o legislador referir apenas as “associações com fins altruísticos que atuem no âmbito cultural, recreativo, do desporto e do desenvolvimento local”, consideramos que as associações científicas estarão aqui incluídas e que a não referência expressa resultou de um esquecimento do legislador.

Enquanto entidades da Economia Social, as ASFL levam a cabo uma atividade económico-social que tem por finalidade a prossecução do interesse geral da sociedade (neste caso, no campo científico e tecnológico). O termo atividade económica significará uma atividade de “produção de bens e serviços, sob a égide de uma racionalidade que implique a maximização dos resultados, a contenção dos custos e a reprodutibilidade das virtualidades produtivas” (Namorado, 2006, p.9).

Todavia, esta atividade não é apenas uma atividade económica, mas também uma atividade social. cremos que com o estabelecimento desta ligação entre os termos “económico” e “social”, através de um hífen, o legislador pretendeu destacar que a atividade desenvolvida pelas entidades da Economia Social não tem uma finalidade lucrativa, mas a finalidade de satisfazer as necessidades dos membros, mediante a participação destes na referida atividade (mutualidade), ou a satisfação das necessidades da comunidade (Meira, 2013).

Refira-se que estas associações que constituem o objeto do nosso estudo deverão ter, nos termos do DL125/99, o estatuto de utilidade pública. Ora, nos termos da lei, são pessoas coletivas de utilidade pública, as entidades (associações ou fundações) que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, cooperando com a Administração Central ou a Administração Local, em termos de merecerem da parte da primeira a declaração de “utilidade pública” (Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro).

Este estatuto de utilidade pública confirma a necessária prossecução do interesse geral por parte das ASFL. Refira-se, igualmente, que, enquanto entidades da Economia Social, as associações com o estatuto de LA estão sujeitas a um conjunto de princípios orientadores enumerados no art.º 5.º da LBES, a saber: “a) o primado da pessoa e dos objetivos sociais; b) a adesão e participação livre e voluntária; c) o controlo democrático dos respetivos órgãos pelos seus membros; d) a conciliação entre o interesse dos membros, utilizadores ou beneficiários e o interesse geral; e) o respeito pelos valores da solidariedade, da igualdade e não discriminação, da coesão social, da justiça e da equidade, da transparência, da responsabilidade individual e social partilhada e da subsidiariedade; f) a gestão autónoma e independente das autoridades públicas e de quaisquer outras entidades

exteriores à economia social; g) a afetação dos excedentes à prossecução dos fins das entidades da economia social de acordo com o interesse geral, sem prejuízo do respeito pela especificidade da distribuição dos excedentes, própria da natureza e do substrato de cada entidade da economia social, constitucionalmente consagrada”.

A Conta Satélite da Economia Social (CSS), de 2013, refere estas entidades e o seu peso em termos de valor acrescentado bruto e emprego. Segundo esta conta, o SNL representou 2,8% do valor acrescentado bruto nacional, 5,2% do emprego total e 6,0% do emprego remunerado. Ainda de destacar, que este setor era constituído, em 2013, por 61 268 entidades, distribuídas por um conjunto diversificado de atividades, de entre as quais se destacavam a cultura, desporto e recreio (50,7%), seguidas pela ação e segurança social (15,6%). Os LA foram enquadrados na CSS de 2013 no universo de entidades “Associações com Fins Altruísticos”. Não existindo informação estatística sobre as associações com finalidades científicas, segundo o INE (INE, 2016), pelo cruzamento entre as associações com fins altruísticos e a classe 6 – Ensino e Investigação da Classificação das Atividades das Entidades da Economia Social, integraram a CSS de 2013 2300 entidades com essas finalidades. Face a 2010, o SNL cresceu cerca de 10,6% em número de organizações, posicionando-se como um interlocutor relevante no contexto socioeconómico português, marcado por uma grave crise financeira (INE, 2016).

1.3.6. O regime de transparência aplicável aos Laboratórios Associados

1.3.6.1. A exigência de transparência decorrente da Lei de Bases da Economia Social

Enquanto entidades da Economia Social, no desenvolvimento da sua atividade, atividade essa que se orienta necessariamente para os seus membros, utilizadores e beneficiários, as associações com o estatuto de LA deverão atuar com transparência (art.º 8.º da LBES). Esta transparência deverá ser assegurada, igualmente, pelo Estado, ao qual caberá “desenvolver, em articulação com as organizações representativas das entidades da economia social, os mecanismos de supervisão que permitam assegurar uma relação transparente entre essas entidades e os seus membros, procurando otimizar os recursos, nomeadamente através da utilização das estruturas de supervisão já existentes” [alínea c) do art.º 9.º da LBES].

Esta transparência está intimamente relacionada com a questão do fomento da Economia Social. Um dos objetivos primordiais da LBES consiste na promoção, estímulo e desenvolvimento da Economia Social e das suas organizações. Assim, o n.º 1 do art.º 10.º da LBES prevê o “fomento da economia social” por parte dos poderes públicos, fundamentando-o no facto de se considerar de “interesse geral o estímulo, a valorização e o desenvolvimento da economia social, bem como das organizações que a representam”. O “interesse geral” surge, deste modo, como a justificação para a adoção de medidas de fomento da Economia Social.

Nesta decorrência, os poderes públicos devem “fomentar a criação de mecanismos que permitam reforçar a autossustentabilidade económico-financeira das entidades da economia social em conformidade com o disposto no artigo 85.º da Constituição (da República Portuguesa)” [alínea b) do n.º 2 do art.º 10.º da LBES].

Esta norma constitucional consagra o princípio da proteção do setor cooperativo e social, o qual fundamentará, para as entidades da Economia Social, a adoção de soluções diferenciadoras de natureza fiscal, de acesso ao crédito, de auxílio técnico ou outras (Meira, 2011).

1.3.6.2. A exigência de transparência na prestação de contas imposta pelo Código dos Contratos Públicos

Passados quase vinte anos após a publicação do DL125/99, a exigência da transparência na prestação de contas dos LA sofreu alterações, fruto do aumento da exigência de transparência aplicáveis às entidades públicas e às Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL). Uma vez que o DL125/99 permitiu que os LA adotassem a natureza jurídica de instituições públicas ou de IPSFL, debruçar-nos-emos sobre a exigência de transparência que o Estado promoveu junto daqueles LA que adotaram a natureza jurídica de IPSFL, mais concretamente a natureza jurídica de ASFL.

Um dos procedimentos que os LA devem obedecer, independentemente da sua natureza jurídica é o de seguir o regime de contratação pública, no quadro do CCP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro, que entrou em vigor a 30 de julho de 2008. O CCP prescreve os procedimentos que as entidades, por ele abrangidos, devem seguir na aquisição de bens e serviços. Desde a entrada em vigor desta legislação, registaram-se três grandes alterações que impactaram nos procedimentos aplicáveis aos LA com a natureza jurídica de ASFL, e que apresentaremos resumidamente em três fases.

Numa primeira fase, na sua redação original, dispunha o art.º 2.º do CCP, que refere que são também entidades adjudicantes “c) As associações de direito privado que prossigam finalidades a título principal de natureza científica e tecnológica, desde que sejam maioritariamente financiadas pelas entidades referidas no número anterior, estejam sujeitas ao seu controlo de gestão ou tenham um órgão de administração, de direção ou de fiscalização cuja maioria dos titulares seja direta ou indiretamente, designada pelas mesmas”. As entidades a que a alínea c) do art.º 2.º se refere, compreendem o “Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais, os institutos públicos, as fundações públicas, as associações públicas, as associações de que façam parte uma ou várias das pessoas coletivas referidas nas alíneas anteriores, desde que sejam maioritariamente financiadas por estas, estejam sujeitas ao seu controlo de gestão ou tenham um órgão de administração, de direção ou de fiscalização cuja maioria dos titulares seja, direta ou indiretamente, designada pelas mesmas” (n.º 1 do art.º 2.º). Os LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL e que estejam nas condições descritas na alínea c) do n.º 2 do art.º 2.º do CCP, seguem o regime da contratação pública por três ordens de razão: i) são associações de direito privado; ii) prosseguem a título principal finalidades de natureza científica e tecnológica; iii) têm um órgão de administração, de direção ou de fiscalização cuja maioria dos titulares é, direta ou indiretamente, designada por alguma das entidades previstas no n.º 1 do art.º 2.º do CCP.

Numa segunda fase, o Decreto-Lei n.º 278/2009, de 2 de outubro (DL278/09), que entrou em vigor a 7 de outubro de 2009, veio introduzir uma alteração fundamental no enquadramento das associações de direito privado que prossigam finalidades a título principal de natureza científica e

tecnológica, como eram os casos dos LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL. Assim, o art.º 3.º deste diploma determinou a revogação da alínea c) do n.º 2 do art.º 2.º do CCP, na qual antes se enquadravam estes LA. Por outro lado, o art.º 1.º do DL278/09, veio alterar a redação do n.º 3 do art.º 5.º do CCP, nos seguintes termos: “Artigo 5.º | Contratação excluída | 3 - A parte II do presente Código não é igualmente aplicável à formação dos contratos, a celebrar pelos hospitais, E. P. E., e pelas associações de direito privado que prossigam finalidades a título principal de natureza científica e tecnológica, bem como, exclusivamente no âmbito da atividade científica e tecnológica, pelas instituições de Ensino Superior públicas e pelos Laboratórios de Estado: a) De empreitada de obras públicas cujo valor seja inferior ao referido na alínea c) do artigo 7.º da Diretiva n.º 2004/18/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de março; b) De locação ou de aquisição de bens móveis e de aquisição de serviços cujo valor seja inferior ao referido na alínea b) do artigo 7.º da Diretiva n.º 2004/18/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de março”. Ou seja, com esta alteração legislativa, estes LA passaram a ter de cumprir os procedimentos de contratação pública apenas acima dos limiares comunitários, bastante elevados, aplicando critérios internos para aquisições de bens e serviços abaixo desses limiares.

Numa terceira fase, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 149/2012, de 12 de junho, foi novamente alterado o enquadramento destes LA, enquanto entidades sujeitas ao CCP, deixando de beneficiar de um regime de exceção mais favorável. Com efeito, deixam de estar previstas expressamente as entidades que prosseguem, a título principal, finalidades de natureza científica e tecnológica, pelo que estes LA passam a ser entidades adjudicantes equiparadas a qualquer entidade pública, tendo sido revogado o n.º 3 do art.º 5.º. Deixando de existir uma norma especial, estes LA passam, assim, a enquadrar-se na alínea g) do n.º 1 do art.º 2.º, enquanto associações da qual fazem parte uma ou mais pessoas coletivas públicas, tendo um órgão de administração, direção ou fiscalização cuja maioria dos titulares é direta ou indiretamente designada pelas mesmas. Assim, os LA, enquanto entidades adjudicantes prevista no n.º 1 do art.º 2.º do CCP, passam a estar obrigados a cumprir as regras da contratação pública previstas na parte II do CCP para qualquer contrato de aquisição ou locação de bens móveis ou serviços, bem como para contratos de empreitada (Gonçalves, 2016).

1.3.6.3. A exigência de transparência por força da fiscalização pelo Tribunal de Contas

Para além da prestação de contas aos seus associados, de seguirem o regime de contratação pública e de serem sistematicamente avaliados e escrutinados pela FCT, os LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL têm igualmente obrigações perante o Tribunal de Contas. De acordo com a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (Lei n.º 98/97, de 26 de agosto) e demais alterações, enquadram-se no âmbito desta legislação (n.º 2 do art.º 2.º): “a) as associações públicas, associações de entidades públicas ou associações de entidades públicas e privadas que sejam financiadas maioritariamente por entidades públicas ou sujeitas ao seu controlo de gestão”.

O Tribunal de Contas recebe e fiscaliza a prestação de contas tal como previsto no art.º 51.º. Estes LA são entidades de direito privado, mas dispõem de uma maioria de capital e de controlo de gestão por parte de entidades públicas. Dessa forma, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 2 do

art.º 2.º e na alínea o) do n.º 1 do art.º 51.º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na sua atual redação, estes LA estão sujeitos à prestação de contas, para efeitos de fiscalização sucessiva por parte do Tribunal de Contas (Costa, 2017).

1.3.7. A transparência na divulgação do relato financeiro

Considerando todos os recursos financeiros e não financeiros disponibilizados pelo Estado, para além dos benefícios fiscais de que beneficiam, as ESNL estabelecem relações com os mais variados *stakeholders*, de onde se destacam o Estado e os contribuintes. Considerando as suas finalidades, está inerente à sua natureza a prestação de contas de forma transparente, dando resposta à necessidade de informação financeira e não financeira dos seus financiadores.

No caso dos LA, tendo em conta que as suas finalidades são científicas, o seu dever de transparência não termina na prestação de contas ao Estado. Uma vez que o resultado do seu financiamento é a melhoria da produção científica e da qualificação da população, a prestação de contas não é uma obrigação perante o Estado, mas perante a sociedade em geral, uma vez que estão a ser utilizados recursos financeiros em prol de um bem comum: a educação e o desenvolvimento científico e cultural da população.

Com a publicação do DL125/99, introduziu-se uma nova figura de unidade de I&D, que pode adotar a natureza jurídica de IPSFL, e é importante, tendo em conta o que está disposto nesta legislação, que todas estas entidades sejam transparentes na prestação de contas aos seus *stakeholders*. Apesar da crescente importância da *accountability* nas organizações sem fins lucrativos (OSFL), tem-se verificado que estas entidades evidenciam alguma aversão em atribuir relevo à produção de informação contabilística e à sua atualização, o que é explicado pelo facto de as DF aplicáveis às entidades orientadas para o lucro não proporcionarem uma imagem fidedigna e apropriada sobre as OSFL (Jesus & Costa, 2013).

A responsabilidade de prestar contas aos diversos *stakeholders* das OSFL é mais complexa do que numa entidade com fins lucrativos e assume maior pertinência dada a sua relevância socioeconómica e dependência de entidades externas, pelo que a informação contabilística proporcionada por estas organizações devem possibilitar uma resposta adequada a esta necessidade (Francisco & Alves, 2010).

Board *et al.* (2002) definem a transparência como a habilidade de observar, de forma razoável, os níveis atuais e recentes das atividades do mercado. Já de acordo com Bushman *et al.* (2004), a transparência materializa-se na disponibilização de informação financeira e não financeira aos *stakeholders*, estando o nível de transparência das organizações indexada à quantidade e qualidade da informação disponibilizada. A informação financeira cumpre os requisitos qualitativos quando fornece informações fiáveis sobre os recursos da organização aos seus *stakeholders*, tornando-se essa informação uma ferramenta útil no processo de tomada de decisão (Hendriksen & Breda, 2007). O nível de transparência não pode estar dissociado da quantidade e qualidade da informação disponibilizada, sendo que a transparência pode ser medida pelos seguintes critérios (Soldi *et al.*, 2007):

- Divulgação Financeira;
- Disponibilização de informações operacionais e administrativas aos diferentes públicos;
- Acesso às instalações físicas;
- Divulgação dos nomes dos membros da administração.

A transparência na prestação de contas, para além de fornecer mais e melhor informação aos *stakeholders*, terá como principal contributo para o presente estudo a possibilidade de verificarmos se as DF e outras divulgações, fornecem uma imagem verdadeira e fidedigna da situação financeira e do desempenho destas entidades. Assim, a transparência dos LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL terá uma dupla função no presente estudo. Por um lado, é o objetivo principal, e, por outro lado, é um requisito essencial para que possamos atingir os objetivos específicos, nomeadamente, de que forma as suas atividades de I&D impactam na conta 44 – Ativos Intangíveis, e de verificarmos de que forma estão a ser utilizados os subsídios obtidos.

Ponto de ordem

O caminho até aqui percorrido permite-nos organizar algumas ideias fundamentais para compreendermos os capítulos seguintes.

Os LA são entidades de elevada qualidade científica e que em muito contribuíram para o grande crescimento e desenvolvimento da ciência em Portugal. O Estado promoveu junto destas organizações um elevado escrutínio relativamente à gestão dos recursos financeiros que lhes confia, implementando uma lógica de meritocracia, estando o financiamento base destas organizações indexada ao seu desempenho científico.

Efetivamente, quer pela sua natureza jurídica, quer pela fiscalização externa a que estão sujeitos, os LA terão de observar, no seu desempenho, critérios de transparência. Para além da supervisão dos recursos que lhes confia e dos dados estatísticos que recolhe, o Estado também regula a legislação contabilística aplicável a estas organizações.

Desta forma, no capítulo II faremos uma apresentação dos esforços empreendidos pelas organizações internacionais de Contabilidade para aprimorar o RF, nomeadamente a elaboração de uma norma de Contabilidade eficaz, que preconize o tratamento contabilístico dos AI. Nesse sentido, faremos uma apresentação da Norma Internacional de Contabilidade (NIC) e da norma nacional que define o tratamento contabilístico dos AI.

Capítulo II – Enquadramento contabilístico da Investigação e Desenvolvimento

Neste capítulo daremos destaque ao papel das entidades normalizadoras no que diz respeito ao tratamento contabilístico dos AI, particularmente a contabilização da I&D, fazendo uma ligação entre o mundo globalizado atual, onde a I&D desempenha um papel importante, e os esforços desenvolvidos pelas entidades normalizadoras, com vista a acompanhar o desenvolvimento científico e tecnológico. Nesse sentido, destacaremos o papel do *International Accounting Standards Board* (IASB), como entidade normalizadora ao nível mundial, da UE, enquanto união económica e monetária, e da qual Portugal é membro desde 1986, e da Comissão de Normalização Contabilística, responsável pela elaboração das normas de Contabilidade em Portugal.

2.1. A harmonização contabilística na União Europeia

As trocas comerciais internacionais e a crescente globalização económica registada nas últimas décadas obrigaram a que os normativos contabilísticos e as entidades normalizadoras empreendessem esforços harmonizadores, tornando o RF entre organizações de diferentes países o mais comparável possível. A comparabilidade das DF ao nível internacional é um tema particularmente importante e pretende-se, com este processo harmonizador, aumentar a qualidade do RF, tornando-o cada vez mais útil e relevante para os interessados da informação financeira.

A CEE foi criada em 1957 através do Tratado de Roma, que consistiu num acordo celebrado entre seis países, ao nível económico, social e político. Desde a sua fundação, a UE tem-se alargado, fazendo atualmente parte desta organização 28 países, sendo possível aos cidadãos e organizações destes países-membros uma livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais, promovendo o desenvolvimento económico e social dos membros desta organização. Como consequência, a UE era, em 2015, o segundo maior bloco económico mundial, logo a seguir aos EUA. As intensas trocas comerciais entre membros da UE colocam desafios do ponto de vista contabilístico. Como foi referido anteriormente, a UE tem atualmente 28 países-membros, falando-se oficialmente 24 línguas²⁹ e circulando várias moedas oficiais, o que coloca problemas ao nível de um RF comparável.

Assim, desde a década de 70, a UE desenvolveu um esforço de harmonização contabilística e este apresenta-se atualmente como uma questão de grande importância à qual as empresas multinacionais e os principais organismos harmonizadores procuram dar resposta (Pereira & Rodrigues, 2004). Devido a cada país ter o seu próprio normativo contabilístico, condicionado à sua cultura (Gray, 1988), e a aspetos macro e microeconómicos (Mueller, 1967), tornam os relatos

²⁹http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-825_en.htm, consultado a 2 de fevereiro de 2017.

financeiros ininteligíveis para investidores de outros países (Pereira & Rodrigues, 2004), inibindo-os assim de investirem nesses países (Bradshaw *et al.*, 2004).

Nobes (2006) aponta alguns obstáculos ao processo harmonizador, incluindo o facto das NIC serem demasiado flexíveis, de permitirem várias opções, de serem baseadas em princípios e não em regras e de demorarem vários anos a serem transpostas para os normativos contabilísticos nacionais.

Nesse sentido, a UE não emite normas, isto é, não é normalizadora, mas promoveu a harmonização contabilística através da publicação de diretivas³⁰. A publicação das diretivas europeias de Contabilidade teve como principal objetivo a aproximação dos normativos contabilísticos de cada país-membro, harmonizando-os. A publicação da 10ª diretiva, em 27 de setembro de 2001, foi um marco importante, já que veio alterar a 4ª e a 7ª diretivas, passando a ser possível a mensuração pelo modelo do justo valor.

Estavam criadas as condições para que a UE aceitasse as NIC como boas normas a serem aplicadas e, em 19 de julho de 2002, foi publicado o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, que obrigou a aplicação das normas internacionais adotadas pela UE às sociedades cotadas em bolsa e com contas consolidadas. Em 21 de setembro de 2003, através da publicação do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, a UE adotou as NIC para as entidades cotadas e com contas consolidadas, excluindo-se as normas relativas a instrumentos financeiros: a *International Accounting Standard (IAS) 32 – Financial Instruments: presentation* e a *IAS 39 – Financial Instruments: Recognition and Measurement*. Adicionalmente, foram adotadas 28 normas interpretativas e, a 3 de novembro de 2008, com a publicação do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, que revogou o regulamento anterior, foram finalmente adotadas as IAS 32 e 39.

A UE prosseguiu o processo harmonizador, publicando, em 2013, a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, que visou a aproximação do RF entre membros da UE.

Explicado o processo harmonizador empreendido pela UE nas últimas décadas, que foi dificultado por variados aspetos, incluindo aspetos culturais e económicos, passaremos para o papel do IASB enquanto entidade normalizadora.

³⁰Destacam-se a publicação das seguintes diretivas:

- 4.ª Diretiva – Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978 – visa a apresentação das contas anuais, nomeadamente composição das DF, regras de valorimetria, princípios contabilísticos, e conteúdo do relatório de gestão.
- 7.ª Diretiva – Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983 – prescreve o tratamento contabilístico para as contas consolidadas, nomeadamente as entidades obrigadas a efetuar consolidação de contas, a composição das DF consolidadas, estrutura e conteúdo do balanço da demonstração dos resultados e anexo.
- 8.ª Diretiva – Diretiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de abril de 1984 – define quais são as entidades competentes para proceder à fiscalização legal dos documentos contabilísticos.
- 10.ª Diretiva – Diretiva 2001/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de setembro de 2001 – define as regras de valorimetria, admissão do critério do justo valor, alterando assim a 4.ª e a 7.ª diretiva.

2.2. O papel normalizador do *International Accounting Standards Board*

O IASB é uma entidade privada sem fins lucrativos que tem como finalidade a publicação de NIC de elevada qualidade, englobando mais de 100 organizações profissionais de Contabilidade de mais de 100 países. O IASB vem desempenhando um papel importante desde 1973, denominando-se nessa altura por *International Accounting Standards Committee*, e o seu principal objetivo é que as suas normas sejam globalmente aceites e aplicadas, para que o RF entre diferentes países seja comparável. Para tal, é imprescindível que os normativos nacionais sigam os princípios contabilísticos das IAS, promovendo assim a harmonização, a consistência e a comparabilidade das DF entre os diferentes países.

Para atingir esses objetivos, o IASB emite normas de Contabilidade. Inicialmente essas normas denominavam-se por IAS, e essas estão a ser gradualmente substituídas pelas *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Igualmente importantes são as normas interpretativas publicadas pelo *Standing Interpretations Committee* (SIC), no caso das IAS, e das normas interpretativas emitidas pela *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), no caso das IFRS. A aceitação pela UE, das normas internacionais, obrigou os seus países-membros a adaptarem os seus normativos nacionais ao que está preconizado nas IAS e IFRS.

Sendo o objetivo do presente estudo analisar a contabilização dos AI pelos LA, e especificamente a contabilização dos dispêndios em atividades de I&D, é inevitável o estudo da regulamentação internacional que preconiza o tratamento contabilístico dos AI, a IAS 38 – *Intangible Assets*, que passaremos a analisar na secção seguinte.

2.3. A *International Accounting Standard 38 – Intangible Assets*

No âmbito desta dissertação, a NIC que preconiza o tratamento contabilístico dos AI é a IAS 38. O objetivo desta norma é o de prescrever os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação dos AI que não são tratados diretamente noutras normas (§1).

Ao longo deste estudo temos vindo a descrever a dificuldade encontrada pela Contabilidade em acompanhar o desenvolvimento científico e tecnológico. O IASB tem empreendido esforços para acompanhar esse desenvolvimento. Desse modo, a IAS 38 foi sofrendo alterações ao longo do tempo (Tabela 2).

Desde 1977 que o IASB tem desenvolvido esforços em elaborar uma norma que preconize o tratamento contabilístico dos AI. Em setembro de 1998 foi publicada a primeira versão da IAS 38, que tem sido sucessivamente debatida e melhorada. A 31 de março de 2004 foi republicada uma versão revista da norma, que desde então sofreu mais quatro alterações.

Estas sucessivas alterações e melhorias pretendem superar os desafios que o desenvolvimento científico e tecnológico apresenta à Contabilidade. É inquestionável que a contabilização dos AI desafia a Contabilidade e a necessidade de rever sucessivamente a IAS 38 é prova disso. Complementarmente à revisão e sucessivas alterações da IAS 38, foram, até à presente data,

publicadas quatro normas interpretativas que auxiliam os profissionais de Contabilidade numa melhor aplicação da norma:

- SIC 6 – *Costs of Modifying Existing Software* (1 de junho de 1998) substituída pela IAS 16 de janeiro de 2005;
- SIC 32 – *Intangible Assets - Web Site Costs* (25 de março de 2002);
- IFRIC 12 – *Service Concession Arrangements* (1 de janeiro de 2008);
- IFRIC 20 – *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface mine* (1 de janeiro de 2013).

Tabela 2. Evolução da *International Accounting Standard 38*.

Data	Desenvolvimento	Observações
1977, fevereiro	Esboço E9: "Contabilização das atividades de I&D"	-
1978, julho	Publicação da IAS 9 (1978): "Contabilização das atividades de I&D"	Em vigor a partir de 1 janeiro de 1980
1991, agosto	Esboço E37: "Gastos de atividades das I&D"	-
1993, dezembro	Publicação da IAS 9 (1993): "Gastos de atividades de I&D"	Em vigor a partir de 1 de janeiro de 1995
1995, junho	Esboço E50: "Ativos intangíveis"	-
1997, agosto	Esboço E50 foi alterado e foi publicado o Esboço E59: "Ativos intangíveis"	-
1998, setembro	Publicação da IAS 38: "Ativos intangíveis"	Aplicável a partir de 1 de julho de 1998
2004, 31 de março	Publicação da IAS 38 (2004): "Ativos intangíveis"	Aplica-se a ativos intangíveis adquiridos através de combinações empresariais ocorridas a partir de 31 de março de 2004, ou para outros ativos intangíveis para períodos anuais a partir da mesma data
2008, 22 de maio	Melhorias nas IFRS: atividades de publicidade e promoção, unidades de produção e métodos de amortização	Em vigor a partir de 1 de janeiro de 2009
2009, 16 de abril	Melhorias nas IFRS: mensuração de ativos intangíveis resultantes de combinações empresariais	Em vigor a partir de 1 de julho de 2009
2013, 12 de dezembro	Melhorias anuais nas IFRS – Ciclo 2010-2012: clarificação do método de revalorização	Em vigor a partir de 1 de julho de 2014
2014, 12 de maio	Clarificação dos métodos de depreciação e amortização permitidos (Adendas às IAS 16 e 38)	Em vigor a partir de 1 de janeiro de 2016

Fonte: Adaptado de www.iasplus.com.

Legenda: IAS, *International Accounting Standard*, I&D, Investigação e Desenvolvimento, IFRS, *International Financial Reporting Standard*.

2.3.1. Conceito de Ativo Intangível

O objetivo da IAS 38 é o de prescrever o tratamento contabilístico dos AI que não são tratados diretamente noutras normas (§1). Esta norma aplica-se, entre outros, ao tratamento contabilístico

dos dispêndios em publicidade, formação, dispêndios com início de atividade e atividades de I&D (§5). Esta IAS define AI como um ativo identificável, de carácter não monetário e sem substância física, destinado à produção, oferta de bens ou serviços, arrendamento a terceiros ou para finalidades administrativas (§8).

Adicionalmente à definição conceptual apresentada no parágrafo 8, um AI deverá reunir cumulativamente as características de um ativo, tal como descrito no mesmo parágrafo: deverá ser identificável, controlado pela entidade e que existam benefícios económicos futuros que fluam para a entidade.

Os intangíveis são o cerne da nova economia (Lev, 2000) e habitualmente as entidades despendem quantias na sua aquisição, desenvolvimento e manutenção ou melhoria dos seus recursos intangíveis, tais como, o desenvolvimento e implementação de novos processos, licenças, propriedade intelectual e conhecimento de mercado (§9).

Porém, nem todos os exemplos supramencionados cumprem os critérios da definição de AI, podendo falhar nos requisitos da identificabilidade, do controlo por parte da entidade e da existência de benefícios económicos futuros que fluam para a entidade, não sendo assim reconhecidos como um AI, mas sim relevados como um gasto do período (§10).

Para ser identificável um AI deve cumprir um dos seguintes requisitos (§12):

- i. Separável, ou seja, é capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou em conjunto com um contrato relacionado, ativo ou passivo, independentemente se a entidade pretende fazê-lo;
- ii. Decorre de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de os direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Relativamente ao requisito do controlo sobre o ativo, a entidade poderá demonstrar que controla um ativo quando conseguir provar que consegue obter os benefícios económicos decorrentes futuros do recurso subjacente e restringir o acesso de outros a esses benefícios (§13). Habitualmente esse controlo é formalizado através de um contrato legal, porém poderão existir casos, em que mesmo na ausência de contrato legal, uma entidade possa controlar esse ativo (§13).

Finalmente, relativamente ao requisito de existência de benefícios económicos futuros, a IAS reconhece que, por exemplo, as capacidades dos seus recursos humanos em proporcionar benefícios futuros só poderão ser reconhecidas como AI quando estão formalizados num contrato legal (§15), de outra forma falha pelo menos um dos critérios de reconhecimento obrigatórios do parágrafo 21.

2.3.2. Reconhecimento e políticas de mensuração dos Ativos Intangíveis

O parágrafo 21 desta norma refere que um AI deve ser reconhecido se, e só se, for provável que fluam para a entidade os benefícios económicos futuros esperados atribuíveis ao ativo e o seu custo possa ser determinado de modo fiável. Relativamente aos benefícios futuros que fluirão para a entidade, esta deverá aplicar pressupostos razoáveis e sustentados da estimativa de benefícios económicos futuros durante a vida útil do AI (§22).

Assim que se verificarem os critérios de reconhecimento de um AI, a IAS 38 permite duas políticas de mensuração (§72):

- i. Opção pelo modelo do custo;
- ii. Opção pelo modelo de revalorização.

Opção pelo modelo do custo

Na mensuração inicial, a IAS 38 (§24) obriga a que todos os AI sejam mensurados pelo modelo do custo. Para a aplicação do modelo do custo na mensuração inicial, a IAS 38 refere que o custo de um AI pode ser obtido de uma das seguintes formas: aquisição separada, aquisição por meio de um subsídio do Governo, troca de ativos, AI gerados internamente e aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais (§19).

Porém, a IAS 38 faz uma distinção entre os custos de AI a considerar na mensuração inicial para AI adquiridos separadamente e para AI gerados internamente. No caso dos AI adquiridos separadamente, incluem-se nos custos de um AI (§27):

- i. O seu custo de aquisição incluindo taxas alfandegárias e impostos não recuperáveis deduzidos de descontos comerciais;
- ii. Todos os custos atribuíveis a colocar o AI em funcionamento.

São exemplos dos custos de AI adquiridos separadamente, os custos com testes preparativos e os custos com os funcionários, para colocar o AI a funcionar (§28). Por outro lado, não se incluem nos custos de aquisição do AI, os custos de publicidade e de treino dos colaboradores (§29).

A IAS 38 aceita o reconhecimento de um AI adquirido separadamente sem restrições, pois assume que a aquisição desse bem irá trazer benefícios económicos futuros para a entidade e, assim, cumprir os critérios de reconhecimento do parágrafo 21 (§25), verificando-se um tratamento distinto entre a contabilização de um AI adquirido separadamente de um AI gerado internamente. Os custos de um AI gerado internamente têm um tratamento contabilístico diferente, que serão abordados na secção seguinte.

Opção pelo modelo de revalorização

No que concerne ao reconhecimento subsequente, a IAS 38 permite a mensuração pelo modelo do custo e pelo modelo de revalorização (§72).

Quando, na mensuração subsequente, a opção da entidade recair pelo modelo do custo (§74), os AI deverão estar mensurados ao seu custo, menos amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas.

Contudo, quando a opção for pelo modelo de revalorização (§75), os AI serão mensurados ao seu justo valor à data de revalorização, menos quaisquer amortizações acumuladas subsequentes e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. A mensuração dos AI ao justo valor implica a existência de um mercado ativo (§75).

Para que melhor se possa compreender o modelo de revalorização, que exige que os AI sejam mensurados ao seu justo valor recorrendo a um mercado ativo, a IAS 38 define concetualmente justo valor e mercado ativo. Justo valor é definido como o montante pelo qual esse ativo pode ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em condições normais de mercado (§8). No mesmo parágrafo a norma apresenta três requisitos para a existência de um mercado ativo: (i) os bens transacionados no mercado têm de ser homogêneos; (ii) os compradores e vendedores envolvidos na transação poderão comunicar a qualquer momento; e (iii) os preços deverão estar disponíveis ao público.

A utilização do modelo de revalorização obriga igualmente a entidade a aplicar esse modelo a toda uma mesma classe de ativos (§72 e §73), sendo consistente nessa aplicação, exceto quando não exista mercado ativo para esse AI. Neste último caso, quando numa classe de AI revalorizados não existe mercado ativo para algum dos AI que o compõe, a IAS 38 admite duas soluções:

- i. Quando uma classe de AI é revalorizada e não existe mercado ativo para algum desses AI, esses AI deverão estar escriturados ao seu custo, menos quaisquer amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas (§81);
- ii. Quando numa classe de AI, algum dos AI deixa de ter um mercado ativo, a quantia escriturada desse AI deverá corresponder à quantia revalorizada na data da última revalorização, menos quaisquer amortizações acumuladas subsequentes e perdas por imparidade acumuladas subsequentes (§82).

Por fim, a IAS 38 permite que caso um AI mensurado ao modelo do custo numa classe de AI revalorizados apresente mercado ativo, deverá aplicar o modelo de revalorização (§84).

No entanto, embora a IAS 38 formalmente permita a mensuração subsequente pelo modelo do custo e pelo modelo de revalorização, na prática o modelo do custo é o mais utilizado, devido às restrições existentes do modelo de revalorização. Quando uma entidade opta pelo modelo de revalorização e consegue aplicá-lo, poderá acontecer que essa organização aplique mais do que dois modelos de mensuração: (i) os modelos do custo e de revalorização, tal como referido no parágrafo 72, e (ii) o modelo do custo numa classe de AI mensurados pelo modelo de revalorização.

A IAS 38 preconiza ainda que as capacidades internas de uma organização, como por exemplo, capacidades produtivas dos funcionários, o relacionamento com os clientes, quotas de mercado, entre outras, só poderão ser reconhecidas como AI caso estejam protegidas por direitos legais, caso contrário não cumprem todos os requisitos de reconhecimento de um AI (§14 a §16).

Finalmente, um AI deverá ser desreconhecido quando for alienado ou quando não existam evidências de benefícios económicos futuros da sua utilização ou alienação (§112).

2.3.3. Enquadramento contabilístico dos Ativos Intangíveis resultantes de Investigação e Desenvolvimento

O conhecimento é o cerne da nova economia, existindo a necessidade de as organizações investirem em desenvolvimento de competências internas, visando a melhoria da sua competitividade, apresentando assim melhores soluções internas e externas, que as tornem mais

competitivas neste mercado global. Tal como destacado no capítulo I, só na UE foram despendidos mais de 300 biliões de euros em 2015, sendo estes dispêndios materialmente muito relevantes e merecedores de um estudo aprofundado no que respeita à sua relevação contabilística.

A IAS 38 prescreve o tratamento contabilístico das atividades de I&D. Tal como referido no parágrafo 5 desta norma, esta aplica-se igualmente, entre outras atividades, a atividades de I&D, que estão relacionadas com a geração de novo conhecimento.

A IAS 38 define que os AI gerados internamente terão obrigatoriamente que se encontrar (individualmente considerados) numa de duas fases: na fase de pesquisa ou na fase de desenvolvimento (§52). O legislador sentiu a necessidade de distinguir estas duas fases, pois considera que elas apresentam níveis de incerteza diferentes, relativos à concretização final do projeto e quanto à sua viabilidade técnica e financeira.

A norma define fase de pesquisa como "a investigação original e planeada empreendida com a perspectiva de adquirir novos conhecimentos científicos ou técnicos" (§8). Por exemplo, uma organização pode realizar uma pesquisa sobre um dos seus produtos ou serviços que utilizará internamente na organização, obtendo benefícios económicos futuros. A norma preconiza que um projeto gerado internamente na fase de pesquisa encontra-se numa fase embrionária de maturidade e, como tal, a entidade não consegue provar nessa fase que esse projeto gerará benefícios económicos futuros. Assim, não estão reunidos os critérios de reconhecimento de um AI do parágrafo 21, sendo os dispêndios atribuíveis a esse projeto gerado internamente relevados como gastos do período (§54 e §55). São exemplos de atividades na fase de pesquisa (§56): atividades com vista a obtenção de conhecimento, a pesquisa de avaliação e seleção de novas formas de conhecimento, e a pesquisa por materiais alternativos, aparelhos, produtos, processos e sistemas ou serviços.

Quanto à fase de desenvolvimento, esta é definida como "a aplicação dos resultados da investigação a um plano ou projeto para a produção de materiais novos ou substancialmente melhorados, de dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços, antes do início da produção ou utilização comercial" (§8). Podemos então afirmar que a fase de desenvolvimento é uma fase posterior à fase de pesquisa, onde a entidade poderá em algumas circunstâncias identificar e mensurar os benefícios económicos futuros desse AI (§58). Para tal, uma entidade terá que comprovar que o projeto gerado internamente cumpre as seguintes condições e, assim, ser reconhecido como um AI gerado internamente (§57):

- a. A viabilidade técnica de concluir o AI a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou venda;
- b. A sua intenção de concluir o AI e usá-lo ou vendê-lo;
- c. A sua capacidade de usar ou vender o AI;
- d. A forma como o AI gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do AI ou para o próprio AI ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do AI;
- e. A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o AI;

- f. A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao AI durante a sua fase de desenvolvimento.

Para comprovar que esse AI, em fase de desenvolvimento, gerará benefícios económicos futuros, a entidade deverá seguir as regras da IAS 36 – *Impairment of Assets* (§60), enquanto que, para demonstrar que a entidade terá os meios para completar, utilizar e obter os benefícios económicos futuros, poderá ser obtido através de um plano de negócios ou através de uma garantia bancária (§61).

2.3.4. Políticas de mensuração permitidas em Ativos Intangíveis gerados internamente

A IAS 38 prevê um tratamento contabilístico distinto para os dispêndios de um AI resultante de aquisição separada, aquisição por meio de um subsídio do Governo, troca de ativos, aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais e AI gerados internamente.

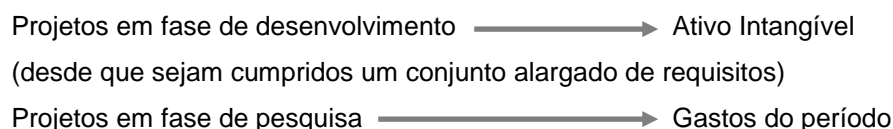
O dispêndio de um AI gerado internamente compreende a soma de todos os gastos incorridos desde a data em que o AI gerado internamente cumpre os requisitos de reconhecimento dos parágrafos 21, 22 e 57 (§65). Incluem-se nestes gastos todos os dispêndios diretamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida (§66), sendo exemplo desses gastos os custos de matérias e serviços consumidos na criação do AI, custos com os benefícios dos colaboradores (como definido na IAS 19 – *Employee Benefits*), as taxas de registo legal e os gastos de amortizações de patentes e licenças utilizadas para criar o AI (§66).

Não se consideram no montante de um AI gerado internamente, os dispêndios realizados no treino dos colaboradores para colocar o AI a funcionar e as perdas resultantes de ineficiências e perdas iniciais incorridas antes do AI atingir o desempenho planeado (§67).

Para além disso, todos os dispêndios incorridos durante o período em que o AI gerado internamente não cumpra os requisitos de reconhecimento dos parágrafos 21, 22 e 57, esses dispêndios jamais poderão ser capitalizados (§65). Por outro lado, não é possível “ativar” (ressuscitar) quantias que inicialmente tenham sido “despesadas” (Costa & Alves, 2013). A IAS 38 considera que os projetos em fase de pesquisa são altamente especulativos e que não existe segurança suficiente de que os benefícios económicos futuros fluirão para a entidade. Como tal, a prudência da IAS 38 dita que as despesas de pesquisa sejam relevadas como gastos do período, tendo um impacto negativo na demonstração dos resultados da organização.

Já no que concerne às despesas de desenvolvimento, a IAS 38 já não é tão prudente, permitindo, desde que se cumpram um número alargado de requisitos, a capitalização desses dispêndios. Comparativamente aos gastos na fase de pesquisa, a IAS 38 considera que os gastos na fase de desenvolvimento são menos especulativos e que é possível prever com maior fiabilidade os benefícios económicos futuros que irão fluir para a entidade.

Sintetizando:



Como consequência, na IAS 38 prevalece o princípio da prudência relativamente ao tratamento contabilístico preconizado para a I&D, sendo os critérios para que se possa capitalizar os dispêndios de I&D bastante restritivos. Em conformidade com o princípio da prudência, a IAS 38 preconiza que todos os gastos realizados na geração interna de AI, em que a entidade não consiga distinguir em que fase se encontra o AI gerado internamente, a norma obriga a que se trate contabilisticamente esses dispêndios como se fossem da fase de pesquisa, ou seja, como gastos do período (§53).

Tendo em conta as três grandes categorias de I&D apresentadas pelo *Frascati Manual* (pesquisa básica, pesquisa aplicada e desenvolvimento experimental), seguindo as regras de reconhecimento da IAS 38, apenas os dispêndios incorridos no desenvolvimento experimental poderão ser capitalizados, enquanto os dispêndios incorridos nas outras duas categorias de I&D jamais serão capitalizados, sendo relevados nas DF como gastos do período.

A IAS 38 permite duas políticas de mensuração para as atividades de I&D: a opção pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização. Porém, constata-se que a realidade contraria o que está preconizado no normativo. Segundo Bandeira (2010), teoricamente existem três soluções possíveis para o reconhecimento dos dispêndios em I&D: reconhecimento total como ativo, como gasto ou uma solução híbrida de capitalização seletiva preconizado pela IAS 38.

As três opções de mensuração apresentadas pela IAS 38 podem significar alguma flexibilidade por parte do normativo, porém constata-se que os critérios para reconhecer um AI gerado internamente como ativo, são muito exigentes, resultando na contabilização de um gasto na maioria dos projetos gerados internamente. A norma é bastante restritiva relativamente ao reconhecimento de um AI gerado internamente como ativo, porém a IAS 38 permite igualmente, alguma discricionariedade na capitalização dos dispêndios incorridos na fase de desenvolvimento. Os gestores das organizações podem decidir se os dispêndios incorridos em projetos gerados internamente na fase de desenvolvimento podem ser capitalizados ou relevados como gastos do período, podendo este facto gerar assimetria na informação financeira divulgada (Aboody & Lev, 2000), potencialmente gerando RF pouco comparável e fiável. Adicionalmente, esta discricionariedade permite que os gestores das organizações possam fazer gestão de resultados, decidindo se os dispêndios incorridos em projetos gerados internamente na fase de desenvolvimento e que reúnam os critérios de reconhecimento de um AI podem ser capitalizados ou relevados como gastos do período.

2.3.5. Políticas de divulgação das atividades de Investigação e Desenvolvimento

Tendo em conta a complexidade da contabilização dos AI, o IASB prescreveu divulgações específicas para cada tipologia de AI, prescrevendo divulgações para os AI gerados internamente e

para outros AI (§108). Para os AI mensurados subsequentemente pelo modelo de revalorização a IAS 38 preconiza que as entidades estão obrigadas a divulgar por classe de AI (§124) a:

- i. Data de revalorização;
- ii. Quantia escriturada dos AI revalorizados;
- iii. Quantia escriturada dos AI caso tivessem optado pelo modelo do custo na mensuração subsequente.

A entidade deverá igualmente divulgar a variação anual do excedente de revalorização, bem como, as premissas utilizadas para a avaliação do justo valor dos AI (§124).

As entidades poderão agregar a informação divulgada, por uma questão de melhor apresentação da informação disponibilizada, desde que caibam nessa classe de AI ativos mensurados com a mesma política de mensuração (§125). São exemplos de classe de AI as marcas, cabeçalhos, *software* de computador, AI gerados internamente, entre outras (§119), podendo estes ser agregados na divulgação.

Já no que diz respeito às divulgações das atividades de I&D, a IAS 38 preconiza que as entidades estão obrigadas a divulgar todos os dispêndios agregados realizados nas atividades de I&D reconhecidos como gastos do período.

Adicionalmente, a título opcional, poderá ser divulgada informação relativa a AI (§128), uma descrição de qualquer AI totalmente amortizado, que ainda esteja em uso, e uma breve descrição de AI controlados pela entidade que não tenham sido reconhecidos como AI por não cumprirem os requisitos de reconhecimento desta norma.

A quantidade e qualidade da informação obrigatória sobre as atividades de I&D das organizações disponibilizada pelo RF tradicional mostra-se incompleta face aos seus *stakeholders* (Lev, 2003). Atualmente a Contabilidade é vista como uma ciência que retrata acontecimentos passados, porém, tal como referem Cañibano *et al.* (2000), existe a necessidade de reformar o sistema contabilístico, pois as DF poderiam constituir uma base sólida para a medição da inovação, se nelas fossem incluídas informações mais relevantes sobre os intangíveis que se podem assumir decisivos no valor das organizações.

Nesse sentido, será necessário que a Contabilidade e as entidades normalizadoras contribuam para o desenvolvimento desta ciência, tentando acompanhar o ritmo da evolução tecnológica e científica, aprimorando o RF e disponibilizando aos *stakeholders* informação financeira e não financeira de elevada qualidade.

2.3.6. Futuro da *International Accounting Standard* 38

Em concordância com os acordos celebrados entre o IASB e o FASB no *Norwalk Agreement*³¹ e nos *Memorandum of Understanding* de 2006 e 2008³², ambas as organizações comprometeram-se

³¹<http://www.fasb.org/resources/ccurl/443/883/memorandum.pdf>, consultado a 15 de fevereiro de 2017.

³²<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175819018800&blobheader=application%2Fpdf>, consultado a 15 de fevereiro de 2017.

a estudar, discutir e publicar novas NIC de maior qualidade que substituirão as atuais IAS. Nesses acordos estava previsto a publicação de uma nova norma que preconizasse o tratamento contabilístico dos AI, seguindo o calendário acordado entre as duas organizações. Porém, em dezembro de 2007³³, o IASB decidiu não colocar a elaboração desta nova norma como um projeto de norma prioritária, não estando até à presente data agendada a publicação de uma nova norma. Apesar disso, o IASB reconheceu que os AI são uma classe de ativos cada vez mais importante nas organizações, que as informações sobre eles são muito importantes para os *stakeholders* e que os requisitos da IAS 38 são inadequados e que promovem problemas contabilísticos materialmente relevantes, sendo expectável que uma nova IAS seja novamente discutida em breve, uma vez que o RF atual não responde às necessidades dos *stakeholders* (Brown *et al.*, 1999; Cañibano *et al.*, 2000; Chan *et al.*; Dumontier & Raffournier, 2002; Lev & Zarowin, 1999; Rodrigues, 2011).

2.4. O Sistema de Normalização Contabilístico e a Norma Contabilística de Relato Financeiro 6 – Ativos Intangíveis

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) é o normativo contabilístico atualmente em vigor em Portugal e substituiu o Plano Oficial de Contabilidade. O SNC foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, e entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 2010.

Embora o SNC seja um normativo mais simplificado do que as IAS adotadas pela UE, ambos os normativos partilham de uma estrutura concetual e de princípios contabilísticos comuns. Como referido anteriormente, a IAS 38 é a NIC que preconiza o tratamento contabilístico dos AI. No normativo português, SNC, é a Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 6 – Ativos Intangíveis, a norma que preconiza o tratamento contabilístico dos AI, e que é baseada na IAS 38.

2.4.1. A Norma Contabilística de Relato Financeiro 6 – Ativos Intangíveis

Em seguida iremos analisar resumidamente a NCRF 6, no que diz respeito ao tratamento contabilístico dos AI, aos critérios de reconhecimento e mensuração e divulgação. Daremos especial enfoque às atividades de I&D, pois a sua contabilização é o objeto de estudo desta dissertação.

O objetivo da NCRF 6 é o de prescrever o tratamento contabilístico de AI que não sejam tratados noutras normas (§1). Esta norma prescreve o tratamento contabilístico de “entre outras coisas, a dispêndios com publicidade, formação, arranque e atividades de pesquisa e desenvolvimento” (§5).

A norma define AI como sendo “um ativo não monetário identificável sem substância física” (§8). Para além destas características, segundo o mesmo parágrafo, os AI deverão ter cumulativamente as mesmas características de um ativo, sendo ativo definido como “um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados; e do qual se espera que fluam benefícios

³³<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175819018778&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urlid&blobtable=MungoBlobs>, consultado a 15 de fevereiro de 2017.

económicos futuros para a entidade” (§8). Como se afere pelo mesmo parágrafo da norma, um AI, para ser reconhecido, terá que apresentar as seguintes cinco características:

- Ativo não monetário;
- Deve ser identificável;
- Sem substância física;
- Controlado pela entidade e decorrente de acontecimentos passados;
- E que se esperam que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.

Este conjunto de cinco características obrigatórias tornam o reconhecimento e o tratamento contabilístico dos AI um processo complexo.

Segundo Rodrigues (2006), o conceito de AI é muitas vezes definido no sentido negativo, isto é, não é definido por aquilo que é, mas sim no sentido de não ser um ativo tangível. Reconhecendo a dificuldade existente na identificação de um AI, a NCRF 6 exemplifica pela negativa, indicando quais os itens que não se classificam como AI, como são os casos do “*goodwill* gerado internamente” (§46) e “as marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, lista de clientes e itens substancialmente gerados internamente” (§61). Por outro lado, a NCRF 6, no seu parágrafo 6, identifica alguns itens que se classificam como AI, como são os casos de direitos protegidos por acordos de licença, como patentes e *copyright*.

Após a verificação dos critérios de reconhecimento do parágrafo 21, uma entidade deve seguir como política de mensuração inicial o modelo do custo (§24). Após a mensuração inicial, a NCRF 6 permite que as entidades optem, como política de mensuração subsequente, pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização (§70). Seguindo o modelo de custo, um AI deve ser escriturado pelo seu custo menos quaisquer amortizações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (§72). Já quando a entidade opta pelo modelo de revalorização, o AI deve estar escriturado ao seu justo valor à data de revalorização, menos quaisquer amortizações acumuladas subsequentes e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes (§73). A opção pelo modelo de revalorização, como política de mensuração subsequente, implica que a entidade proceda à verificação de alguns requisitos adicionais face ao modelo do custo.

Assim, a NCRF 6 obriga, quando a opção recai pelo modelo de revalorização, que o AI seja mensurado ao seu justo valor, com referência a um mercado ativo e que aplique essa política de mensuração a toda a classe de AI. No que concerne ao justo valor do AI, esse deve ter como referência um mercado ativo e as revalorizações devem ser feitas com a regularidade suficiente que garanta que a quantia escriturada não defira materialmente do seu justo valor (§73).

Quando uma entidade optar pelo modelo de revalorização, deverá aplicar esta política de mensuração subsequente a toda a mesma classe de ativos, excetuando-se a aplicação deste modelo de revalorização, quando não exista mercado ativo para esses AI (§70). Com esta medida, que evidencia a opção do legislador pelo princípio da consistência, este pretendeu evitar que uma mesma tipologia de AI apresente uma mistura entre o modelo do custo e de revalorização (§71).

Uma vez que a NCRF 6 obriga a que toda a classe de ativos seja mensurada ao justo valor e exige cumulativamente a existência de mercado ativo, a mesma norma define no parágrafo 8, que “justo

valor é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas”. No mesmo parágrafo, a NCRF 6 define que um mercado ativo, é um mercado em que se verificam todas as seguintes condições: os itens negociados no mercado são homogêneos, podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender, e os preços estão disponíveis ao público.

Apesar desta norma permitir a opção pelo modelo de custo ou pelo modelo de revalorização, como política de mensuração subsequente, a norma reconhece que a opção pelo modelo de revalorização é habitualmente impraticável, pois não é vulgar que exista um mercado ativo com as características descritas no parágrafo 8 (§76).

Quando, numa classe de AI revalorizados, um AI não possa ser revalorizado por não ter mercado ativo, este deve ser escriturado ao seu custo, menos quaisquer amortizações acumuladas e menos quaisquer imparidades acumuladas (§76). Finalmente, quando um AI revalorizado deixar de ter um mercado ativo de referência, a sua quantia escriturada deverá ser a sua quantia revalorizada à data da última revalorização com referência ao mercado ativo menos qualquer amortização acumulada subsequente e menos quaisquer perdas por imparidades subseqüentes (§80) e, nesse caso, poderá indicar que o AI se encontra com imparidade e que necessita de ser testado quanto a eventuais imparidades (§81).

Em termos práticos, embora a NCRF 6 permita, como política contabilística, a mensuração pelo modelo do custo e pelo modelo de revalorização, na prática é o modelo de custo que é maioritariamente utilizado, devido à dificuldade de encontrar um mercado ativo para os AI.

Essa incapacidade de verificar o justo valor de um AI, através de um mercado ativo, poderá ser uma das causas apontadas por vários autores (Brown *et al.*, 1999; Cañibano *et al.*, 2000; Dumontier & Raffournier, 2002; Lev, 2000; Lev & Zarowin, 1999; Lopes, 2013), para o desfasamento existente entre o valor contabilístico das entidades e o seu valor de mercado, causado pelo não reconhecimento de intangíveis nas DF. Por outro lado, a NCRF 6 permite que, para uma mesma classe de AI, possam estar mensurados AI com três políticas de mensuração diferentes: ao modelo de custo, ao modelo de revalorização e a uma mistura entre o modelo de custo e o modelo de revalorização.

Um outro elemento fundamental a ter em conta quando se contabiliza um AI é a definição da sua vida útil. Um AI pode ter uma vida útil definida ou uma vida útil indefinida (§87), estando o período de amortização associado a esse AI condicionado a essa escolha.

A NCRF 6 preconiza que, para um AI com vida útil definida, a sua quantia depreciable deverá ser imputada de uma forma sistemática durante a sua vida útil e a amortização deve iniciar-se quando o AI estiver pronto para uso (§95). O método de amortização selecionado, deverá refletir o modelo pelo qual os futuros benefícios económicos do AI sejam consumidos pela entidade (§80).

Assim, a NCRF 6 permite que uma entidade opte pelos seguintes três métodos de amortização: método da linha reta, o método degressivo e o método da unidade de produção. O método

selecionado deve ser escolhido com base do modelo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo (§96) e deverá ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro (§102).

No que diz respeito a AI com vidas úteis indefinidas, estes devem ser amortizados no período máximo de dez anos, aplicando-se as mesmas regras dos AI com vida útil definida, com as devidas adaptações (§105) e a vida útil deverá ser revista em cada período verificando-se se os acontecimentos e circunstâncias da opção pela vida útil indefinida se mantêm (§106).

Finalmente, a NCRF 6 refere no parágrafo 108, quando é que um AI deverá ser desreconhecido, apontando duas circunstâncias para o fazer: no momento da alienação ou quando não se esperam benefícios económicos futuros do seu uso ou alienação.

Os AI são contabilizados na Conta 44, que está subdividida da seguinte forma:

441 *Goodwill*

442 Projetos de desenvolvimento

443 Programas de computador

444 Propriedade industrial

446 Outros ativos intangíveis

448 Amortizações acumuladas

449 Perdas por imparidade acumuladas

A subconta 442 contempla os dispêndios que, nos termos do parágrafo 57 da NCRF 6, reúnam as condições para se qualificarem como AI. O referido parágrafo, que faz parte do tópico intitulado “ativos intangíveis gerados internamente” estabelece que “na fase de desenvolvimento de um projeto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um AI e demonstrar que o ativo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Tal acontece porque a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa” (Costa & Alves, 2013).

Já a subconta 443 engloba dispêndios com a aquisição de *software*, destinados à atividade operacional da empresa, sobre o qual incide uma vida útil superior a um ano (Costa & Alves, 2013).

Segundo Costa e Alves (2013), a propriedade industrial a que respeita a subconta 444 é um direito que permite assegurar o uso exclusivo sobre determinada invenção ou um sinal para distinguir produtos e empresas no mercado. Segundo estes autores, a propriedade industrial, juntamente com os direitos de autor e os direitos conexos, constituem a propriedade intelectual.

No que concerne exclusivamente à divulgação das atividades de I&D, a implementação do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, implicou que as divulgações deixassem de constar no corpo das NCRF e passassem a constar no anexo às DF. Assim, as entidades deverão distinguir na divulgação os AI gerados internamente de outros AI (Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, anexo 6, ponto 8.1). Segundo essa Portaria, as entidades deverão divulgar, no anexo às DF, a seguinte informação:

- A quantia bruta escriturada, as amortizações acumuladas e as perdas por imparidade acumuladas no início e no fim do período;

- As adições, revalorizações, alienações, reversões e outras alterações que possam ter-se verificado ao longo do período;
- Outras divulgações gerais, como esclarecimentos sobre a avaliação da vida útil de um ativo e a quantia de compromissos contratuais para aquisição de ativos, entre outros.

Diretamente relacionado com as atividades de I&D, as entidades deverão divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período (incluindo todos os gastos por natureza que foram, face ao seu destino, classificados como gastos de pesquisa e desenvolvimento, bem como os gastos de desenvolvimento que foram capitalizados) (Portaria n.º 220/2015, anexo 6, ponto 8.8). Os dispêndios de pesquisa e desenvolvimento representam informações materialmente relevantes para os *stakeholders* e, como tal, estão previstas divulgações dos dispêndios que a entidade reconheceu como gastos do período afetos à realização de projetos de I&D. Como tal, os gastos referentes a cada projeto devem ser classificados por natureza, distinguindo entre gastos com pessoal, bens e serviços usados, amortizações, imobilizados e todos os gastos (que tenham sido capitalizados ou não) afetos às atividades de I&D.

2.4.2. A Investigação e Desenvolvimento nos Laboratórios Associados e sua contabilização

Os LA são entidades intensivas em atividades de I&D e a sua missão é a de produzir ciência e tecnologia de elevada qualidade. Os *outputs* das suas atividades de I&D são, entre muitas outras: (i) formação de recursos humanos, através da atribuição de graus de mestrado e doutoramento consubstanciados em teses; (ii) publicação de artigos científicos; (iii) pesquisas inovadoras em vários domínios científicos; (iv) descoberta e desenvolvimento de várias soluções tecnológicas; (v) registo de patentes; (vi) publicação de livros científicos.

O financiamento destas atividades, não sendo exclusivamente realizada por entidades públicas, é, mesmo assim, na sua maioria financiada por estas. Embora se tenha verificado uma crescente diversificação do financiamento das suas atividades de I&D, nomeadamente a abertura a parcerias com entidades do setor empresarial, nacionais e estrangeiras, grande parte do financiamento é proporcionado por financiamentos estatais ou provenientes da UE.

Tendo em conta que o DL125/99 (art.º 4.º, 5.º e 6.º) permite que os LA adotem as naturezas jurídicas de IPSFL ou instituições públicas, estamos perante organizações, que embora se rejam pelas mesmas regras, aplicam normativos contabilísticos distintos. Para os LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL, seguem o SNC para as ESNL (Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março – DL36/11), enquanto os LA que pertencem a entidades estatais seguem o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro). As atividades de I&D são financiadas em grande parte por subsídios estatais e a sua contabilização deve respeitar os preceitos normativos. A este respeito há que destacar duas grandes tipologias de subsídios com tratamento contabilístico distinto: subsídios à exploração e subsídios ao investimento.

A este respeito, segundo o parágrafo 42 da NCRF 6, quando uma entidade adquire um AI através da retribuição nominal por meio de um subsídio de uma entidade pública, deverá reconhecer esse AI pelo modelo de custo ou pelo justo valor, tal como prescreve a NCRF 22 – Subsídios e outros apoios das entidades públicas.

Ponto de ordem

Após a apresentação dos esforços empreendidos a nível internacional para aprimorar o RF, nomeadamente ao nível da comparabilidade da informação contabilística produzida, verificamos que ainda há um grande caminho a percorrer. Na IAS 38 e na NCRF 6 ainda prevalece o princípio da prudência relativamente aos dispêndios realizados em atividades de I&D, em contraciclo com as políticas de promoção das atividades de I&D e de conhecimento empreendidas pelos Estados.

No capítulo III apresentaremos o estudo empírico, bem como a metodologia subjacente ao mesmo, verificando se os LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL são transparentes na divulgação das DF. Posteriormente, verificaremos, junto dos LA que divulgam as DF, se o RF consegue incorporar todo o conhecimento produzido por estas organizações.

Capítulo III – Estudo de caso múltiplo: os Laboratórios Associados

Neste capítulo é descrita a metodologia de investigação subjacente a este estudo, ou seja, apresenta-se o caminho percorrido por forma a alcançar os objetivos delimitados. Nesse sentido, num primeiro momento, é realizada a fundamentação dos objetivos específicos de investigação. Em seguida, apresentam-se as questões de investigação, o enquadramento metodológico, o modelo de investigação, os métodos utilizados na recolha e análise de dados e a discussão dos resultados obtidos. Por fim, encontra-se um breve sumário do capítulo.

3.1. Fundamentação dos objetivos de investigação

Esta investigação partiu de uma constatação: existem evidências de falta de transparência na divulgação financeira por parte dos LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL, não obstante de serem meticolosamente avaliados na execução dos seus projetos de investigação pelas entidades financiadoras, como por exemplo, a FCT no caso de projetos nacionais, ou a Comissão Europeia, no caso de projetos europeus.

Apesar do apertado controlo exercido pelas entidades financiadoras e avaliadoras a estas organizações, a prestação de contas e a transparência na divulgação das DF é algo que não deve ser desprezado, mas que na realidade tem-se verificado que é.

Este problema, apesar de não ser exclusivo destas entidades, evidencia a falta de transparência nas ESNL junto dos seus *stakeholders*. Adicionalmente, pretendemos verificar, através das DF destas entidades, se está nelas vertido todo o conhecimento que geraram ao longo dos anos e se apresentam a imagem verdadeira e fidedigna da sua situação financeira e do seu desempenho.

Assim, definimos como objetivo principal aferir se existe transparência e *accountability* nos LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL e se o RF por elas emitido transmite a imagem verdadeira e fidedigna do seu património e do seu desempenho, tendo em conta a legislação nacional, nomeadamente o SNC-ESNL e o DL125/99.

Como objetivos específicos deste estudo, pretende-se aferir se o RF destas entidades consegue apresentar de forma fidedigna o verdadeiro valor destas organizações, nomeadamente ao nível da conta “ativos intangíveis”, e se o SNC-ESNL é o normativo contabilístico que melhor se enquadra tendo em conta as características destas organizações.

3.2. Enquadramento metodológico da investigação

A seleção da metodologia de investigação a aplicar em qualquer estudo depende sempre do fenómeno a estudar (Morgan & Smircich, 1980; Ryan, Scapens, & Theobald, 2002). As metodologias de investigação são a base fundamental da produção de conhecimento em qualquer área científica

(Pinsonneault & Kraemer, 1993), e esta define a terminologia utilizada para descrever o mundo e define a forma como interpretamos o mundo (Benbasat & Weber, 1996).

Sendo assim, o modo como o investigador aborda a natureza do fenómeno a pesquisar vai influenciar a forma como se obtém o conhecimento sobre esse fenómeno. Este, por sua vez, vai afetar o processo do qual se poderá fazer a investigação (Vieira, 2009).

O presente estudo consiste na análise empírica em torno de vários eixos principais subjacentes ao princípio basilar de conhecer o passado, para se poder compreender o presente, e melhorar a transparência na prestação de contas destas organizações, que tanto têm contribuído para o desenvolvimento científico e tecnológico nacional.

Portanto, a metodologia de investigação selecionada foi baseada na realidade do fenómeno, ou seja, foi escolhida face à definição do problema, objetivo geral e aos objetivos específicos, de forma a conseguir os melhores resultados possíveis. Nesse contexto, a metodologia subjacente ao presente estudo é uma metodologia qualitativa, com recurso à análise de conteúdo, baseada num estudo de caso múltiplo.

3.2.1. Método qualitativo

O método qualitativo pressupõe uma análise em profundidade sobre os conhecimentos e significados dos fenómenos estudados, permitindo interpretar esses fenómenos em profundidade através da apreensão dos significados e do estado particular do sujeito, na tentativa de compreender as perspetivas dos indivíduos sobre um assunto. Portanto, este método privilegia a compreensão dos problemas a partir do ponto de vista do sujeito da investigação (Bogdan & Biklen, 1994).

Deste modo, esta metodologia apresenta como principal vantagem a de permitir o acesso à complexidade e diversidade da realidade em estudo, enriquecida pelos significados que lhe são atribuídos pelos intervenientes. Nesse sentido, esta opção metodológica confere uma elevada validade interna. Por outro lado, a metodologia qualitativa apresenta, como principal limitação, o facto de trabalhar com pequenas amostras, devido à necessidade de contextualização e à natureza dos instrumentos de recolha e análise de dados utilizados (Serapioni, 2000).

No presente estudo, foi implementada uma abordagem predominantemente qualitativa para conquistar um conhecimento mais profundo sobre a realidade deste fenómeno, devido à escassez, ou até mesmo ausência, de investigações que se debruçam sobre esta temática.

3.2.2. Investigação descritiva e exploratória

O presente estudo pode ser classificado como descritivo ou exploratório. A investigação descritiva pretende descrever as características de determinada situação, com o principal objetivo de fornecer elementos sobre os acontecimentos. A pesquisa exploratória procura determinar a falsidade ou a veracidade de uma teoria e de que forma esta pode ser alterada ou difundida (Yin, 1994). Assim, esta abordagem possibilitou descrever e explorar este fenómeno para responder ao objetivo principal da investigação, bem como aos objetivos específicos delineados.

3.2.3. Estudo de caso múltiplo

Segundo Patton (1987), os estudos de caso são particularmente úteis quando um investigador pretende aprofundar conhecimento em determinado assunto, através da análise de informação. De acordo com Gummesson (1991), um dos pontos fortes apontados ao estudo de caso é que este possibilita que o investigador adquira uma visão holística de um certo fenómeno ou de uma série de eventos, possibilitando uma análise global, uma vez que recorre a várias fontes.

Yin (1984) apresenta três tipologias de estudos de caso: a exploratória, a descritiva e a explanatória. A descritiva, descreve o fenómeno dentro do seu contexto, enquanto a exploratória lida com problemas pouco conhecidos, objetiva definir hipóteses ou proposições para futuras investigações. A explanatória tem como finalidade explicar relações de causa e efeito a partir de uma teoria.

No presente estudo aplicaremos um estudo de caso múltiplo, pois entendemos ser a metodologia que melhor se aplica à presente investigação, como defendido por Yin (2013), que afirma que pelo menos dois ou mais casos deverão ser considerados na investigação, pois o investigador prevê que resultados similares sejam generalizáveis, aumentando assim a confiança do seu estudo.

A utilização de um estudo de caso múltiplo pode ser considerada uma metodologia adequada e a fiabilidade, validade e credibilidade dos resultados alcançados aumentam à medida que se alarga o número de organizações no estudo de caso múltiplo, capturando a essência holística do assunto estudado.

3.3. Questões de investigação

Para alcançar e complementar o objetivo do presente estudo, elaborámos um conjunto de questões de investigação que enumeramos em seguida:

- Q1.** Quantas entidades com as características de Laboratório Associado existem em Portugal?
- Q2.** Qual a forma jurídica da entidade? Quantas são as Associações Sem Fins Lucrativos com o estatuto de Laboratório Associado?
- Q3.** Qual o normativo contabilístico que estas Associações Sem Fins Lucrativos aplicam? Será este o normativo mais adequado para transmitir uma imagem verdadeira e fidedigna da sua posição financeira e do seu desempenho?
- Q4.** Todas as entidades que adotam a natureza jurídica de Associação Sem Fins Lucrativos divulgam as demonstrações financeiras no seu *site*?
- Q5.** As Associações Sem Fins Lucrativos divulgam outro tipo de informação sobre as suas atividades de Investigação e Desenvolvimento?
- Q6.** Existem evidências estatisticamente significativas da capitalização dos dispêndios em atividades de Investigação e Desenvolvimento?

No nosso entender, as questões aqui colocadas apresentam clareza, exequibilidade e pertinência e são coerentes com a problemática em estudo (Quivy & Van Campenhoudt, 1998).

3.4. Recolha de dados e caracterização da amostra

Tendo em conta o objetivo do nosso estudo, definimos que a nossa fonte de informação relativamente aos LA seria o *site* da FCT, uma vez que esta instituição é responsável pelo financiamento, avaliação e monitorização dos mesmos em Portugal.

A FCT disponibiliza uma lista de 26 LA, assim como informações adicionais sobre cada um dos laboratórios, nomeadamente informação da designação do LA, número do LA, nome do diretor, região, área científica, início do contrato de LA, renovação do estatuto de LA, número de investigadores (ETI, em 2012), financiamento (entre 2011 e 2012), *site* do LA, unidade de gestão, unidades constituintes e unidades parceiras (Anexo I). Adicionalmente, a FCT disponibiliza outros dados estatísticos sobre estas organizações, nomeadamente informação acerca do financiamento obtido e número de investigadores (ETI, entre 2003 e 2012) (FCT, 2014).

Os LA estão vinculados à persecução de objetivos científicos e à difusão do conhecimento científico. O seu financiamento, embora não seja exclusivamente proveniente de entidades estatais, provém na sua maioria do Estado, designadamente da FCT.

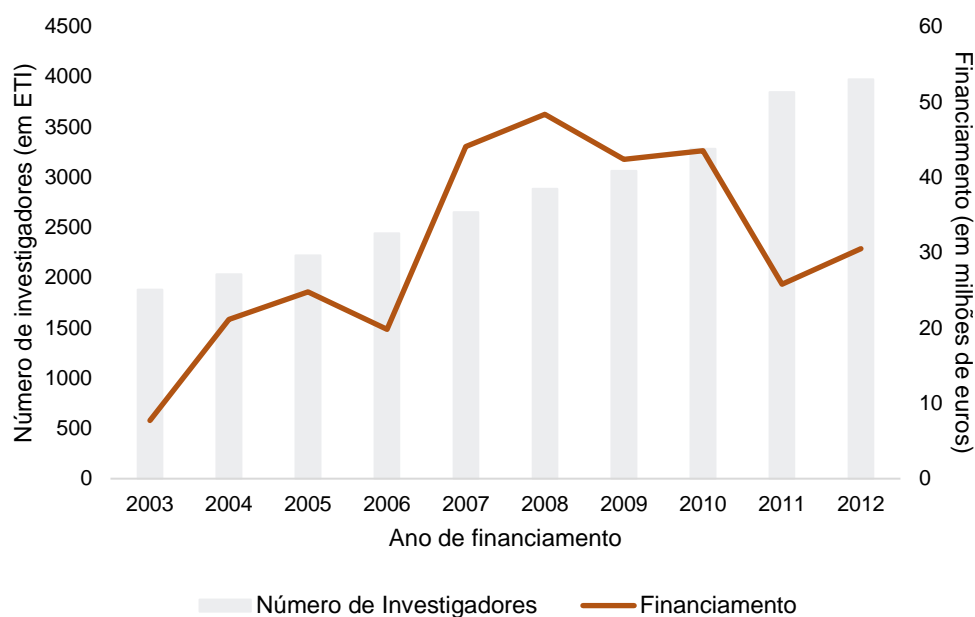
O principal financiamento obtido por estas organizações é o financiamento plurianual atribuído pela FCT, que consiste num financiamento atribuído por vários anos, indexado aos resultados das avaliações a que os LA são submetidos. Este financiamento reveste-se de grande importância, pois garante uma estabilidade de financiamento de médio prazo, mas vincula as organizações a um desempenho científico de elevada qualidade, fomentando uma cultura do mérito.

A Figura 3 apresenta a evolução do financiamento e do número de investigadores (em ETI) nos LA, entre 2003 e 2012. Afere-se, pela análise da Figura 3, que a FCT financiou um montante global de cerca de 308 milhões de euros, correspondendo a uma média de cerca de 30 milhões de euros por ano, entre 2003 e 2012. O valor mínimo de financiamento registou-se em 2003 (cerca de sete milhões de euros), e o máximo em 2008 (cerca de 48 milhões de euros), registando-se um substancial corte no financiamento, entre 2009 e 2011 (cerca de 25 milhões de euros), uma redução de quase 50% no financiamento.

Já relativamente ao número de investigadores, colaboraram nestes LA um total de 28 285 investigadores, entre 2003 e 2012, correspondendo a uma média de 2828 investigadores por ano, registando-se o valor máximo em 2012 (3974), e o mínimo em 2003 (1882). Estes financiamentos foram atribuídos aos LA, tendo em conta as avaliações realizadas pela FCT, que indexa o montante do financiamento a um conjunto de critérios científicos e tecnológicos.

Em 2003 foram financiados quinze LA, enquanto em 2012 foram financiados 25 LA. Verifica-se igualmente um decréscimo significativo no financiamento destes LA a partir de 2009, coincidindo novamente com a grave crise financeira que o país atravessou (FCT, 2014).

Figura 3. Evolução do financiamento e do número de investigadores nos Laboratórios Associados, entre 2003 e 2012.



Fonte: Elaboração própria, adaptado de FCT (2014).

Legenda: ETI, Equivalente a Tempo Integral.

Na Tabela 3 apresenta-se a evolução ponderada pelo número de LA, dos montantes de financiamento obtido pelos mesmos e do número de investigadores, entre 2003 e 2012. O montante de financiamento ponderado por LA mais do que duplicou, entre 2003 e 2012, passando o rácio do financiamento dos LA pelo número de investigadores de 4103 euros, em 2003, para 7681 euros, em 2012.

Verifica-se que, a partir de 2009, existiram grandes cortes ao nível do financiamento por cada LA afetando, naturalmente, de forma negativa o rácio do financiamento dos LA pelo número de investigadores. Ainda de salientar que, durante este período, estes LA não obtiveram somente este tipo de financiamento, tendo beneficiado igualmente de outros financiamentos estatais e comunitários para a persecução dos seus objetivos científicos e de formação de recursos humanos, num ambiente de concursos altamente concorrenciais, onde os financiamentos são atribuídos às melhores propostas de investigação.

Apesar da indicação que a informação constante no *site* da FCT é válida desde 1 de janeiro de 2011 (Anexo II), considerámos pertinente contactar diretamente a referida Fundação com vista à confirmação de alguns dados.

A 24 de agosto de 2017, recebemos um *e-mail* da FCT com uma nova lista onde constam os vinte LA que apresentam atualmente estatuto ativo (Tabela 4 e Anexo III). Até ao final do presente estudo, os LA irão ser referidos, no corpo do texto, pelas siglas que constam na Tabela 4.

Tabela 3. Evolução ponderada do financiamento obtido pelos Laboratórios Associados e do financiamento por investigador entre 2003 e 2012.

Ano de financiamento	Número de LA	Financiamento médio por LA (em euros)	Financiamento dos LA por número de investigadores (em euros)
2003	15	514 841	4103
2004	15	1 407 806	10 386
2005	21	1 179 246	11 139
2006	21	943 051	8106
2007	25	1 763 583	16 631
2008	25	1 933 841	16 766
2009	25	1 694 602	13 826
2010	25	1 741 126	13 260
2011	26	991 647	6700
2012	25	1 220 820	7681

Fonte: Elaboração própria, adaptado de FCT (2014).

Legenda: LA, Laboratórios Associados.

Considerámos, por isso mesmo, para a definição da população de estudo, esta informação mais atualizada, em detrimento da informação constante no *site* da FCT. A redução no número de LA é resultado da redução de financiamento e da avaliação realizada pela FCT em 2013.

Como consequência, para além da redução da população de estudo, descartámos algumas das informações que constam no Anexo I e III. Das informações que constam no Anexo I, considerámos válidas as informações relativas à região, área científica, início do contrato, renovação do estatuto de LA, número de investigadores (ETI, em 2012), *site*, unidades constituintes, uma vez que são informações factuais e pontuais, que não se alteram ao longo do tempo. Já as informações relativas à designação do LA, número do LA, diretor, financiamento (2011-2012), instituição de gestão e unidades parceiras foram excluídas, pois no caso das primeiras duas variáveis, o Anexo III fornecia informação mais atualizada, e no caso das restantes, ou não as considerámos pertinentes ou estavam desatualizadas.

O Apêndice I, que agrega informação validada do Anexo I e do Anexo III, sintetiza a informação dos vinte LA, nomeadamente o número do LA, a designação do LA, sigla, instituição proponente, região, morada, área científica, área científica harmonizada, início de contrato de LA, renovação do contrato de LA, número de investigadores (ETI, em 2012), publicações (entre 2007 e 2011), e unidades constituintes.

No que diz respeito à informação relativa à região do LA, a FCT definiu três regiões: a região do Norte, a do Centro e a região de Lisboa e Vale do Tejo (LVT). Após verificação das moradas dos LA que constam nos seus respetivos *sites*, alterámos a região de dois LA (Apêndice I). Ainda relativamente à localização, adicionámos informação relativa à morada de cada LA, através da consulta dos respetivos *sites*.

Tabela 4. Lista de Laboratórios Associados que apresentam atualmente estatuto ativo.

Designação Sigla		Designação Sigla	
1	Instituto de Medicina Molecular IMM	11	Centro de Biotecnologia e Química Fina CBQF
2	Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos REQUIMTE	12	Centro de Estudos do Ambiente e do Mar CESAM
3	Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas LIP	13	Instituto Dom Luiz IDL
4	Instituto de Telecomunicações IT	14	Laboratório de Processos de Separação e Reacção - Laboratório de Catálise e Materiais LSRE
5	Laboratório de Robótica e Sistemas de Engenharia LARSyS	15	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa INESC-ID
6	Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear IPFN	16	Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica LAETA
7	CICECO-Instituto de Materiais de Aveiro CICECO	17	Instituto de Nanociência e Nanotecnologia IN
8	Centro de Estudos Sociais CES	18	Instituto de Nanoestruturas, Nanomodelação e Nanofabricação I3N
9	Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa ICS	19	ICVS/3Bs - Laboratório Associado, Instituto de Ciências da Vida e da Saúde / Grupo de Investigação em Biomateriais, Biodegradáveis e Biomiméticos ICVS/3Bs
10	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Tecnologia e Ciência INESC TEC	20	Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva InBIO

Fonte: Elaboração própria, adaptado de dados disponibilizados pela Fundação para a Ciência e a Tecnologia.

No que diz respeito às áreas científicas, tendo em conta as áreas científicas apresentadas no Anexo I, realizámos um reagrupamento segundo a classificação *Field of Science and Technology* (FOS) do *Frascati Manual* (OECD, 2015), classificação atualmente adotada pela OCDE, DGEEC e pela FCT. Segundo esta classificação, existem seis grandes áreas científicas: CEN, ciências da engenharia e tecnologias (CET), ciências médicas e da saúde (CMS), ciências agrárias, CS e humanidades. Tendo em conta a classificação FOS adotada, harmonizámos as 10 áreas científicas que constam no Anexo I, para as 6 áreas da respetiva classificação, tal como apresentado no Apêndice I. Adicionámos igualmente informação relativa às publicações científicas indexadas a cada LA, disponibilizada pela FCT, para o período 2007 a 2011³⁴.

³⁴<https://www.fct.pt/apoios/unidades/bibliometrico>, consultado a 1 de agosto de 2017.

A análise da informação dos LA que constam no Apêndice I permitiu-nos definir a população do nosso estudo e posteriormente a amostra, e assim responder convenientemente às questões de investigação colocadas e ao objetivo principal do estudo.

3.5. Discussão dos resultados obtidos

Com base nos dados recolhidos apresenta-se em seguida as respostas às questões de investigação e os resultados obtidos.

3.5.1. Q1. Quantas entidades com as características de Laboratório Associado existem em Portugal?

De acordo com a informação mais recente da FCT (Apêndice I), existem atualmente vinte LA, sendo este o tamanho da população de estudo. A Figura 4 apresenta a dispersão geográfica dos LA pelo território continental português, identificando os LA pelo seu nome abreviado e a área científica a que pertencem, tendo em conta a sua localização geográfica.

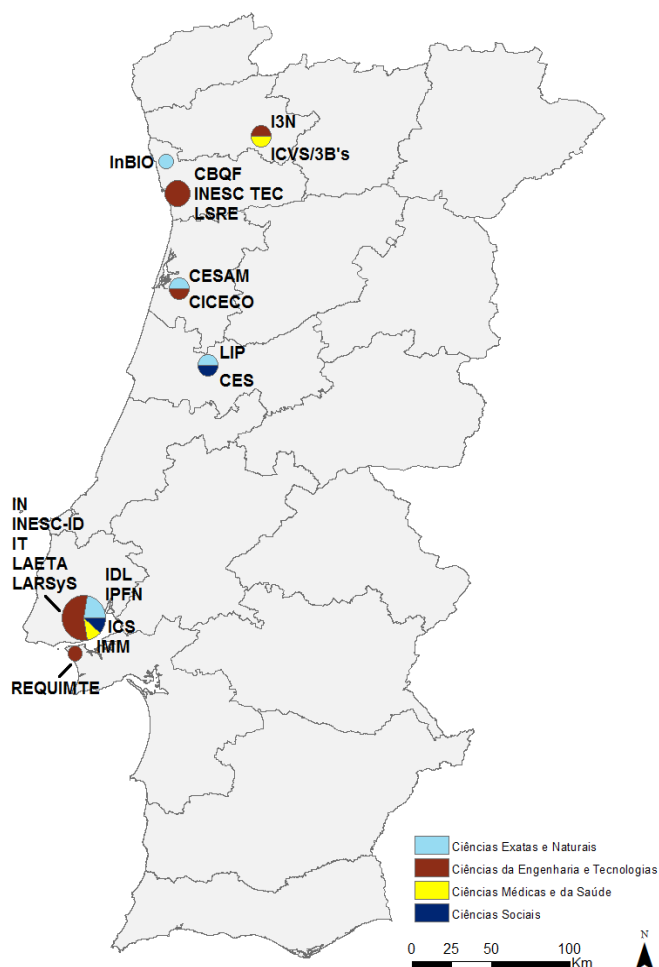
Atualmente existem vinte LA distribuídos apenas no eixo litoral do país, como se observa na Figura 4. Metade dos LA situa-se na região de LVT, sendo que desses apenas um se situa no concelho de Almada (REQUIMTE) e os restantes nove LA situam-se no concelho de Lisboa (ICS, IDL, IMM, IN, INESC-ID, IPFN, IT, LAETA, LARSyS). Os restantes dez LA situam-se na região do Norte e na região do Centro. Seis (30%) dos LA situam-se na região do Norte, localizando-se dois em Guimarães (ICVS/3Bs, I3N), um em Vila do Conde (InBIO) e três no Porto (CBQF, INESC TEC, LSRE). Na região do Centro existem quatro (20%) LA, concentrados em apenas duas cidades: dois em Aveiro (CESAM, CICECO) e dois em Coimbra (CES, LIP). Ainda de destacar que todos os LA se localizam no interior ou nas proximidades de estabelecimentos do Ensino Superior.

Tendo em conta a classificação FOS adotada, os vinte LA atualmente existentes cobrem quatro áreas científicas: cinco (25%) dos LA em CEN, onze (55%) em CET, dois (10%) em CMS e dois (10%) em CS. Quando se analisa a dispersão das áreas científicas por região, afere-se que a região de LVT tem pelo menos um LA em CEN, CET, CMS e CS, enquanto que a região do Centro apenas cobre as áreas de CEN, CET e CS, enquanto o Norte tem LA nas áreas de CEN, CET e CMS.

No que diz respeito aos investigadores que colaboraram nestes LA no ano de 2012, a região de LVT absorvia 1488 (55,8%), tendo em média cada LA desta região 149 investigadores. A região do Norte apresentava no mesmo ano, 679 investigadores (25,5%), tendo em média cada LA nessa região 113 investigadores. Por fim, a região do Centro foi a região que apresentou, em 2012, o valor mais baixo de investigadores, com 499 investigadores (18,7%) e uma média de investigadores por LA de 125.

Quando se analisa a distribuição dos investigadores por área científica, destacam-se as áreas de CET e CEN, com 1660 e 551 investigadores, respetivamente, representando globalmente 82,9%, seguidos pela CMS, com 270 (10,1%), e da CS com 185 (6,9%).

Figura 4. Distribuição geográfica dos Laboratórios Associados pelo território continental português.



Fonte: Elaboração própria, a partir da morada constante no site da cada Laboratório Associado.

Legenda: CBQF, Centro de Biotecnologia e Química Fina, CES, Centro de Estudos Sociais, CESAM, Centro de Estudos do Ambiente e do Mar, CICECO, CICECO-Instituto de Materiais de Aveiro, I3N, Instituto de Nanoestruturas, Nanomodelação e Nanofabricação, ICS, Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa, ICVS/3Bs, ICVS/3Bs - Laboratório Associado, Instituto de Ciências da Vida e da Saúde / Grupo de Investigação em Biomateriais, Biodegradáveis e Biomiméticos, IDL, Instituto Dom Luiz, IMM, Instituto de Medicina Molecular, IN, Instituto de Nanociência e Nanotecnologia, InBIO, Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva, INESC-ID, Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa, INESC TEC, Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Tecnologia e Ciência, IPFN, Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear, IT, Instituto de Telecomunicações, LAETA, Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica, LARSys, Laboratório de Robótica e Sistemas de Engenharia, LIP, Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas, LSRE, Laboratório de Processos de Separação e Reacção - Laboratório de Catálise e Materiais, REQUIMTE, Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos.

A criação de um LA pode surgir da iniciativa de uma ou mais organizações, denominada na nomenclatura apresentada pela FCT por unidade constituinte (Anexo I e Apêndice I). Quando se analisa a composição dos LA tendo em conta o número de unidades constituintes, em média, cada LA tem duas unidades constituintes, destacando-se os LA de LVT, que em média tiveram quatro unidades constituintes, enquanto que na região do Norte e Centro, cada LA tem duas e uma unidade constituinte, respetivamente. Por outro lado, quando se analisa o número de unidades constituintes na perspetiva da área científica, afere-se que a área de CMS tem em média quatro unidades

constituintes por cada LA, seguida da de CET com três, de CEN com duas e de CS com uma unidade constituinte.

No que diz respeito à produção científica, medida em número de publicações, estes vinte LA publicaram 17 280 documentos resultantes das suas atividades científicas, tendo os LA de LVT publicado 9419 (54,5%), seguido pela região do Norte com 4243 (24,6%) e da região do Centro com 3618 (20,9%). Quando se analisa a média de publicações por LA em cada região, em média, os LA de LVT publicaram 942 documentos, os da região do Norte 707 e os da região do Centro 905.

3.5.2. Q2. Qual a forma jurídica da entidade? Quantas são as Associações Sem Fins Lucrativos com o estatuto de Laboratório Associado?

Tendo em conta o que está disposto no n.º 1 do art.º 4.º, em conjugação com o art.º 5.º e do n.º 1 do art.º 6.º do DL125/99, os LA poderão adotar a natureza jurídica de Instituições Particulares de Investigação, desde que assumam a forma de IPFSL e que gozem do estatuto de utilidade pública, ou de Instituições Públicas de Investigação que não revistam a natureza de Laboratórios do Estado, ou núcleos autónomos não personificados.

Ainda de acordo com o DL125/99, as IPFSL supracitadas no art.º 6.º podem adotar as naturezas jurídicas de associações, fundações, cooperativas ou sociedades, ou ainda constituir núcleos autónomos, não personificados, dos mesmos.

Tendo em conta os condicionalismos emanados por esta legislação acerca das naturezas jurídicas que os LA poderão adotar, um dos nossos objetivos foi verificar qual a natureza jurídica que cada LA adotou. A importância do conhecimento da sua natureza jurídica advém do facto de assim se poder determinar o normativo contabilístico que deverá seguir.

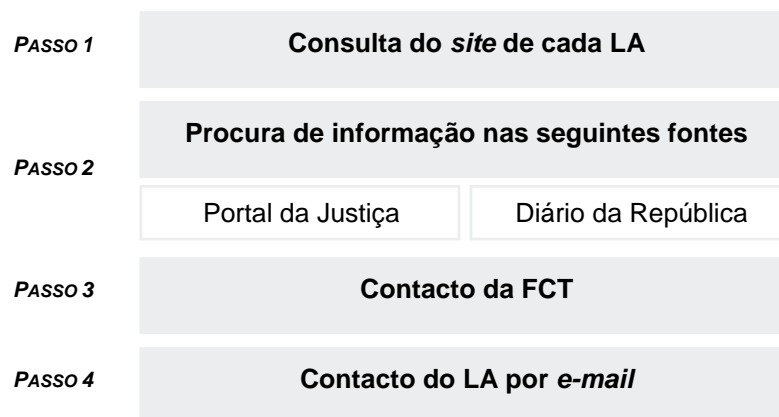
Para logarmos uma resposta à questão de investigação 2, executámos hierarquicamente os seguintes procedimentos, representados na Figura 5:

1. Consultámos o *site* de cada LA, procurando por informação acerca da sua natureza jurídica, nomeadamente através dos seus estatutos ou outros documentos legais que nos evidenciassem a sua natureza jurídica;
2. Procurámos informação nas seguintes fontes (sempre que não foi possível obter informação pelo passo 1):
 - 2.1 Pesquisa no portal da justiça de informação acerca do LA, procurando por evidência da sua natureza jurídica, nos documentos legais disponibilizados na plataforma, nomeadamente estatutos, alterações aos estatutos ou qualquer outro ato societário;
 - 2.2 No diário da república, procurando por legislação diversa que nos evidenciasse a sua natureza jurídica;
3. Contactámos a FCT, com vista a um esclarecimento desta questão (sempre que não foi possível obter informação pelo passo 1 e 2);
4. Contactámos o LA por *e-mail* (sempre que não foi possível obter informação pelo passo 1, 2 e 3).

A informação sobre a natureza jurídica dos LA foi alcançada através do passo 1 e 2, e está resumida na Figura 6 e detalhada no Apêndice II. Apesar de a FCT ter facultado parcialmente, *a posteriori*,

informação sobre a natureza jurídica dos LA, e não sendo essa informação disponibilizada no seu *site*, a informação que consta no Apêndice II foi integralmente alcançada através dos procedimentos descritos anteriormente.

Figura 5. Diagrama dos procedimentos adotados para obtenção de informação da natureza jurídica dos Laboratórios Associados.

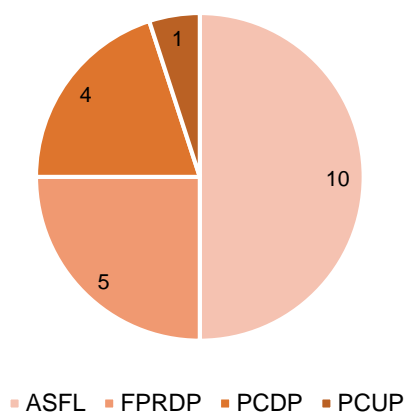


Fonte: Elaboração própria.

Legenda: LA, Laboratório Associado, FCT, Fundação para a Ciência e a Tecnologia.

Dos vinte LA existentes, existem quatro naturezas jurídicas diferentes: ASFL, Fundação Pública em Regime de Direito Privado (FPRDP), Pessoa Coletiva de Direito Público (PCDP) e Pessoa Coletiva de Utilidade Pública pertencente à Conferência Episcopal Portuguesa (PCUP).

Figura 6. Distribuição dos Laboratórios Associados por natureza jurídica.



Fonte: Elaboração própria.

Legenda: ASFL, Associações Privadas sem Fins Lucrativos, FPRDP, Fundação Pública em Regime de Direito Privado, PCDP, Pessoa Coletiva de Direito Público, PCUP Pessoa Coletiva de Utilidade Pública pertencente à Conferência Episcopal Portuguesa.

De realçar que os LA que têm a natureza jurídica de FPRDP são LA que pertencem a estruturas orgânicas de estabelecimentos de Ensino Superior, que desde a atribuição de estatuto de LA até à presente data, alteraram a sua natureza jurídica de PCDP para FPRDP. Especificamente no caso do LSRE, que pertencendo à Universidade do Porto, viu, em 2009, a sua natureza jurídica ser alterada de PCDP para FPRDP, como consequência da sua ligação à mesma (Despacho Normativo n.º 18-B/2009, de 14 de maio). Ainda nesse ano, o mesmo aconteceu ao CICECO e ao CESAM, como consequência da alteração da natureza jurídica da Universidade a que estão vinculados – Universidade de Aveiro (Decreto-Lei n.º 97/2009, de 27 de abril). Já em 2016, a Universidade do Minho e, consequentemente, o I3N e o ICVS/3Bs alteraram também a sua natureza jurídica de PCDP para FPRDP (Decreto-Lei n.º 4/2016, de 13 de janeiro).

A maioria dos LA adotou a natureza jurídica de ASFL, tal facto poderá dever-se ao reconhecimento por parte do legislador que a abertura proporcionada pelo DL125/99 a um maior leque de naturezas jurídicas poderia ultrapassar alguns dos “espartilhos” que condicionavam o eficaz funcionamento do sistema científico nacional.

Dos vinte LA existentes, dez (50%) adotaram a natureza jurídica de ASFL, cinco (25%) adotaram a natureza jurídica de FPRDP, quatro (20%) de PCDP e um (5%) de PCUP. Dos dez LA com a natureza jurídica de ASFL, seis (60%) localizam-se na região de LVT, três (30%) na região do Centro e dois (20%) na região do Norte. Já relativamente à natureza jurídica de FPRDP, para um universo de cinco LA, três (60%) localizam-se na região do Norte e dois (40%) na região do Centro. No que respeita aos LA com natureza jurídica de PCDP, estes localizam-se exclusivamente na região de LVT. O único LA com natureza jurídica de PCUP, o CBQF, que pertence à Universidade Católica Portuguesa, fica localizado na região do Norte.

A Tabela 5 sintetiza alguns indicadores dos LA de acordo com a sua natureza jurídica.

Tabela 5. Distribuição da área científica, do número de investigadores e do número de publicações, de acordo com a natureza jurídica do Laboratório Associado.

Natureza jurídica	Área científica	Número de investigadores (ETI, em 2012)	Número de publicações (2007–2011)
ASFL	CET, CEN, CMS, CS	1574	9321
FPRDP	CEN, CET, CMS	613	5349
PCDP	CEN, CET, CS	431	2300
PCUP	CET	48	310

Fonte: Elaboração própria.

Legenda: ASFL, Associações Privadas sem Fins Lucrativos, CEN, Ciências exatas e naturais, CET, Ciências da engenharia e tecnologias, CMS, Ciências médicas e da saúde CS, Ciências sociais, FPRDP, Fundação Pública em Regime de Direito Privado, PCDP, Pessoa Coletiva de Direito Público, PCUP, Pessoa Coletiva de Utilidade Pública pertencente à Conferência Episcopal Portuguesa.

Relativamente à distribuição dos investigadores, de um total de 2066 investigadores, 1574 (59%) investigadores colaboraram nas instituições ASFL, 613 (23%) nas FPRDP, 431 (16%) nas PCDP e 48 (2%) nas PCUP.

Adicionalmente, tendo em conta o indicador do número de investigadores por natureza jurídica, a ASFL é a tipologia que, em média, têm mais investigadores por organização (157), logo seguidas pelas FPRDP com 123, PCDP com 108 e a PCUP com 48 investigadores.

Distribuindo os investigadores por áreas científicas, a área de CET é a mais predominante, absorvendo 62% do total de investigadores. Outra área com um elevado número de investigadores é a área de CEN, com 551 (21%), enquanto que as áreas de CMS e CS apresentam um número de investigadores bastante mais modesto, com 270 (10%) e 185 (7%), respetivamente.

Quando à produção científica, medida em número de publicações, as ASFL publicaram um total de 9321 (54%) documentos, as FPRDP publicaram 5349 (31%), as PCDP 2300 (13%), e as PCUP 310 (2%).

Já relativamente à média de publicações por natureza jurídica, destacam-se as FPRDP, em que cada LA com esta natureza jurídica publicou, em média, 1070 documentos, seguido pelas ASFL com 932, as PCDP com 575 e a PCUP com 310.

Em resumo, num universo de vinte LA com estatuto vigente, as ASFL destacam-se por vários motivos:

- i. Estas instituições são a tipologia em maior número, representando 50% do total de LA, e estão distribuídas nas três regiões consideradas no estudo (33% dos LA do Norte, 50% da região do Centro e 60% na região de LVT);
- ii. Considerando o número de investigadores em 2012, colaboram nas ASFL 1574 investigadores, representando 59% do total;
- iii. As ASFL apresentam a maior média de investigadores por LA, com uma média de 157 investigadores, e dedicam as suas atividades de I&D a quatro áreas científicas (dois LA na área de CEN, seis na de CET, um na de CMS, e um na de CS);
- iv. Entre 2007 e 2011, as ASFL são as entidades que mais publicaram em números absolutos, e a segunda tipologia de entidade que mais publicou em termos médios.

Assim, a resposta à questão de investigação 2 permitiu-nos definir o tamanho da nossa amostra, tendo resultado dez LA com natureza de ASFL que irão ser estudados nas restantes questões de investigação.

3.5.3. Q3. Qual o normativo contabilístico que estas Associações Sem Fins Lucrativos aplicam? Será este o normativo mais adequado para transmitir uma imagem verdadeira e fidedigna da posição financeira e do seu desempenho?

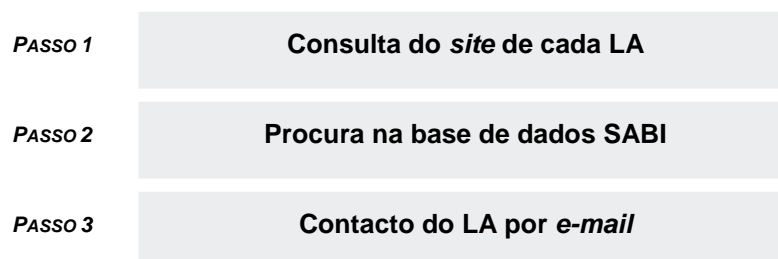
O n.º 1 do art.º 5.º do DL36/11 dispõe que o SNC-ESNL “aplica-se às entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo”.

Adicionalmente o art.º 6.º do DL125/99 prescreve que as “Instituições Particulares de Investigação podem ter a natureza de associações, fundações, cooperativas ou sociedades ou, ainda, constituir núcleos autónomos, não personificados, de associações, fundações, cooperativas ou sociedades”. Tendo em conta a legislação supracitada, verificámos junto dos LA se existe concordância entre a legislação vigente e o normativo contabilístico que estes seguem.

Tendo em conta os dados obtidos na questão de investigação 2, procedemos hierarquicamente da forma que abaixo apresentamos com vista à obtenção de informação sobre o normativo contabilístico que cada LA segue (Figura 7):

1. Verificámos no *site* de cada LA se disponibilizavam informação acerca do normativo contabilístico que seguiam, nomeadamente através das DF ou de outra informação disponibilizada;
2. Procurámos na base de dados SABI por DF do LA que nos evidenciasse qual o normativo que seguia (sempre que não foi possível obter informação pelo passo 1);
3. Contactámos o LA por *e-mail* (sempre que não foi possível obter informação pelo passo 1 e 2).

Figura 7. Diagrama dos procedimentos adotados para obtenção de informação acerca do normativo contabilístico seguido por cada Laboratório Associado.



Fonte: Elaboração própria.

Legenda: LA, Laboratório Associado.

A Tabela 6 e o Apêndice III sintetizam informação dos LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL.

Dos dez LA com natureza jurídica de ASFL, apenas quatro divulgam o normativo contabilístico que seguem, tendo esta questão uma taxa de resposta positiva de 40%. Para as restantes seis entidades, não nos foi possível verificar, nem através do *site*, nem na base de dados SABI, nem por contacto direto, por evidências acerca do normativo contabilístico que seguem na elaboração das DF, representando estas entidades 60% do total das ASFL.

Quando analisámos a taxa de resposta positiva por região, verificámos que, das seis ASFL da região de LVT, duas (33%) disponibilizaram informação acerca do normativo contabilístico que seguem e as restantes quatro (67%) não divulgam essa informação, enquanto que na região do Norte dos dois LA ASFL, apenas um divulga o normativo, registando-se exatamente o mesmo na região do Centro.

Quando analisamos os resultados obtidos na ótica do número de investigadores, verifica-se que os três maiores LA (REQUINTE, LAETA e IT) não divulgam o seu normativo, cabendo ao INESC TEC (quarta maior entidade) ser o primeiro LA que divulga essa informação. Os restantes três LA que divulgam o normativo adotado classificam-se na sétima (CES), oitava (INESC-ID) e décima (IN) posição. Dos 1574 investigadores que colaboravam com as ASFL, em 2012, 435 (28%) pertenciam aos ASFL que divulgam o normativo contabilístico, enquanto que 1139 (72%) faziam parte das ASFL que não divulgam esse normativo. Este valor é compatível com os resultados obtidos quando se analisam os LA tendo em conta o número de publicações e a divulgação ou não do normativo contabilístico, em que, das 9321 publicações, 74% pertencem às ASFL que não divulgam o normativo.

Tabela 6. Normativo contabilístico adotado pelas Associações Sem Fins Lucrativos.

Designação Sigla	Região	Área científica	Normativo contabilístico
Centro de Estudos Sociais CES	Centro	CS	SNC-ESNL
Instituto de Medicina Molecular IMM	LVT	CMS	ND
Instituto de Nanociência e Nanotecnologia IN	LVT	CET	SNC-ESNL
Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva InBIO	Norte	CEN	ND
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa INESC-ID	LVT	CET	SNC-ESNL
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Tecnologia e Ciência INESC TEC	Norte	CET	SNC-ESNL
Instituto de Telecomunicações IT	LVT	CET	ND
Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica LAETA	LVT	CET	ND
Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas LIP	Centro	CEN	ND
Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos REQUIMTE	LVT	CET	ND

Fonte: Elaboração própria.

Legenda: CEN, Ciências exatas e naturais, CET, Ciências da engenharia e tecnologias, CMS, Ciências médicas e da saúde CS, Ciências sociais, LVT, Lisboa e Vale do Tejo, ND, não disponível, SNC-ESNL, Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo.

3.5.4. Q4. Todas as entidades que adotam a natureza jurídica de Associação Sem Fins Lucrativos divulgam as demonstrações financeiras no seu *site*?

Para a persecução de uma resposta para a questão de investigação 4, verificámos junto do *site* de cada LA se estes publicam as DF a partir de 2012. Definimos este ano como ponto de partida, pois foi a partir de 1 de janeiro de 2012 que o SNC-ESNL entrou em vigor (n.º 2 do art.º 22.º do DL36/11).

A importância da verificação da transparência na divulgação das DF destes LA deve-se aos seguintes fatores:

- Pertencem ao SNL;
- Têm utilidade pública reconhecida;
- São financiadas pelo Estado através de financiamentos plurianuais e outros;
- Colaboram ativamente na política científica nacional (n.º 1 do art.º 6.º do DL125/99);
- Organicamente cada LA possui uma unidade interna de acompanhamento científico, técnico e financeiro (n.º 2 do art.º 12.º do DL125/99);
- São escrutinadas pelas entidades financiadoras e pelo Estado (n.º 3 do art.º 12.º do DL125/99), nomeadamente a FCT.

Dado a apertada fiscalização exercida sobre estes LA e os elevados recursos financeiros disponibilizados pelo Estado, pretendemos verificar se estes LA divulgam as suas DF a um vasto leque de *stakeholders*, nomeadamente à comunidade.

Na Tabela 7 encontram-se representados todos os LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL, com a indicação se divulgam, ou não, as DF.

Tabela 7. Divulgação das demonstrações financeiras pelas Associações Sem Fins Lucrativos.

Designação Sigla	Divulgação das DF
Centro de Estudos Sociais CES	Sim
Instituto de Medicina Molecular IMM	Não
Instituto de Nanociência e Nanotecnologia IN	Sim
Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva InBIO	Não
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa INESC-ID	Sim
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Tecnologia e Ciência INESC TEC	Sim
Instituto de Telecomunicações IT	Não
Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica LAETA	Não
Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas LIP	Não
Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos REQUIMTE	Não

Fonte: Elaboração própria.

Legenda: DF, Demonstrações Financeiras.

Para esta questão de investigação foi necessário colocar alguns critérios específicos. Compete-nos esclarecer que no caso do INESC-ID e do IN, embora não divulguem as DF no seu *site*, enviaram-nos as DF quando lhes foi solicitado.

Assim, após a pesquisa realizada resultou que apenas quatro das dez ASFL disponibilizam as DF, ou através do seu *site* ou enviando-as quando solicitado, representando uma taxa de resposta positiva de 40%. Na região do Norte a única entidade que divulga as DF é o INESC TEC, no Centro apenas o CES divulga, enquanto em LVT divulgam o INESC-ID e o IN.

Relativamente à distribuição de investigadores tendo em conta a divulgação das DF, 72% (1139) dos investigadores colaboram nas ASFL que não divulgam DF, enquanto os restantes 28% (435) colaboram nas ASFL que divulgam. Porém, quando se analisa as organizações individualmente consideradas pelo seu número de investigadores, verifica-se que as entidades que divulgam as DF são a quarta, sétima, oitava e décima entidade de maior dimensão, entre as ASFL.

Quando se observam os dados tendo em conta a sua antiguidade, verificamos que existem seis LA atualmente com quinze anos de existência, sendo que nesse grupo apenas dois apresentam as DF. Já no grupo entre os dez e quinze anos, encontram-se dois LA, e apenas um apresenta as DF (CES), sucedendo-se o mesmo para o grupo entre os cinco e dez anos de existência.

3.5.5. Q5. As Associações Sem Fins Lucrativos divulgam outro tipo de informação sobre as suas atividades de Investigação e Desenvolvimento?

Um dos deveres preconizados pelo DL125/99 a que os LA deverão obedecer é o da obrigação da difusão da cultura científica e tecnológica [alínea b) do art.º 1.º], estando obrigados a divulgar designadamente (n.º 1 do art.º 13.º):

- Divulgando através dos meios apropriados os resultados da sua atividade científica e tecnológica não cobertos por reserva de confidencialidade;
- Procedendo à difusão do conhecimento científico e tecnológico, designadamente junto dos seus utilizadores;
- Realizando ações de divulgação da cultura científica, nomeadamente junto da população escolar, proporcionando a esta um contacto direto com a instituição e os projetos de investigação em curso;
- Mantendo permanentemente atualizada informação pública, designadamente nas redes telemáticas, contendo uma apresentação detalhada da instituição e dos projetos de investigação em que se encontre envolvida;
- Facilitando o acesso do público às respetivas biblioteca e mediateca.

Tendo em conta o que está preconizado nos artigos 11.º e 13.º do DL125/99, concretamente a difusão das atividades de I&D nas suas redes telemáticas [alínea d) do n.º 1 do art.º 13.º] e a importância reconhecida às divulgações não obrigatórias (tal como referido no ponto 1.1.2. desta dissertação) das atividades de I&D, visitámos o *site* de cada LA procurando informação detalhada acerca de projetos em curso, produção científica, nomeadamente artigos publicados, número de doutorados, número de patentes registadas, entre outros.

A Tabela 8 resume o resultado desta questão de investigação. Afere-se pela análise da Tabela 8 que todos os LA em análise publicam informação acerca das suas atividades de I&D.

Não existe uniformização na publicação dessa informação, por um lado existem LA que publicam o seu plano anual de atividades e, por outro lado, existem outros que disponibilizam informação avulsa acerca de alguns indicadores.

Adicionalmente, verificámos que também os LA que não adotaram a natureza jurídica de ASFL apresentam informação acerca das suas atividades de I&D. Tal como previsto pelo DL125/99 (art.º

11.º e 13.º), os LA têm genericamente cumprido o seu dever de difusão e divulgação das suas atividades de I&D, com uma taxa de resposta positiva de 100%, contrastando com a taxa de resposta de 40% relativamente à transparência na divulgação das DF.

Tabela 8. Divulgação das atividades de Investigação e Desenvolvimento pelas Associações Sem Fins Lucrativos.

Designação Sigla	Divulgação das suas atividades de I&D
Centro de Estudos Sociais CES	Sim
Instituto de Medicina Molecular IMM	Sim
Instituto de Nanociência e Nanotecnologia IN	Sim
Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva InBIO	Sim
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa INESC-ID	Sim
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Tecnologia e Ciência INESC TEC	Sim
Instituto de Telecomunicações IT	Sim
Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica LAETA	Sim
Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas LIP	Sim
Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos REQUIMTE	Sim

Fonte: Elaboração própria.

Legenda: I&D, Investigação e Desenvolvimento.

Tendo em conta a finalidade destas organizações e o ambiente competitivo em que se inserem, onde frequentemente o seu financiamento depende da qualidade do seu desempenho científico, detetámos que estes LA estão conscientes das suas obrigações científicas, mas no que diz respeito à transparência na apresentação do seu desempenho financeiro através da publicação das DF, este aspeto tem sido descurado. Mas se tivermos em conta a situação em 2013, em que existiam 26 LA e catorze com a natureza jurídica de ASFL (54%), apenas 36% desses LA eram transparentes na divulgação do RF e 100% transparentes na divulgação das atividades de I&D (Apêndice IV). Na secção seguinte apresentaremos um modelo econométrico, procurando por evidências de capitalização de dispêndios realizados nas atividades de I&D.

3.5.6. Evidências de Ativos Intangíveis nos Laboratórios Associados transparentes

Nesta secção apresentamos um modelo econométrico explicativo da utilização dos rendimentos obtidos pelos quatro LA transparentes e de que forma são utilizados nas atividades de I&D. Através deste modelo, verificámos igualmente se a conta 44 – Ativos Intangíveis se mostra sensível às atividades de I&D realizadas por estes LA. Para o efeito, recorreremos ao *software* Eviews®.

Nesse sentido, colocámos a seguinte questão de investigação:

Q6. Existem evidências estatisticamente significativas da capitalização dos dispêndios em atividades de Investigação e Desenvolvimento?

Para explicar os rendimentos obtidos por cada uma das quatro entidades consideradas durante os últimos cinco anos (de 2012 a 2016), perfazendo um total de vinte observações, foi considerado um modelo explicativo baseado nos recursos utilizados. Assim, os rendimentos obtidos pela soma dos subsídios com as vendas e serviços prestados, são função do fator capital, medido pelo montante de capital à disposição da empresa e do fator trabalho, captado pelo número de trabalhadores em exercício.

Assim para cada uma das entidades (i) em cada um dos anos (t),

$$\text{Rendimentos } (i, t) = f(\text{Capital empregue } (i, t); \text{Trabalho utilizado } (i, t))$$

Estando identificadas as três variáveis envolvidas nesta análise, procedeu-se ao cálculo das estatísticas descritivas que estão resumidas na Tabela 9.

Tabela 9. Resumo das estatísticas descritivas das variáveis em análise.

	Rendimentos (em euros)	Montante total do Ativo (em euros)	Número total de recursos humanos (em pessoas)
Mediana	3 876 233	5 922 609	274
Média	4 816 329	6 322 092	337
Desvio padrão	3 666 067	3 953 316	255
Valor mínimo	795 734	784 119	53
Valor máximo	13 214 373	13 022 831	807
Número de observações	20	20	20

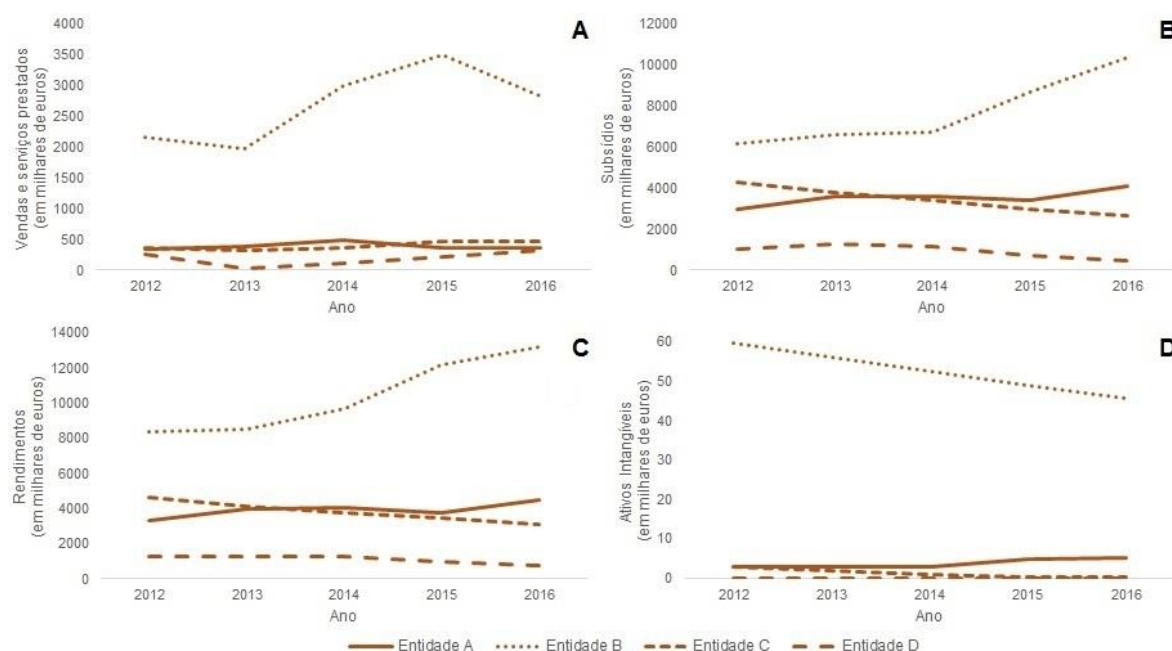
Fonte: Elaboração própria, a partir das demonstrações financeiras dos quatro Laboratórios Associados.

De notar que o valor médio dos rendimentos é de 4,8 milhões de euros por ano, e por entidade, mas com uma amplitude que vai de 795,7 mil euros até 13,2 milhões de euros, o que demonstra a diferença de escala entre as unidades em análise. A análise da Figura 8 (gráficos A, B e C) permite confirmar as diferentes escalas envolvidas para as quatro entidades e também a importância relativa das componentes que formam os rendimentos, os subsídios constituem a maior parte, sendo as vendas e serviços prestados uma fatia substancialmente menor. Refira-se também uma quebra nos valores dos rendimentos e subsídios nos dois últimos anos em duas das entidades. Veja-se ainda que o valor médio do capital posto anualmente à disposição das empresas é de 6,3 milhões de euros, ocupando as entidades 337 trabalhadores em média por ano; estas duas variáveis refletem também as diferenças de escala constatadas para as entidades quanto à variável rendimentos.

Em relação ao modelo explicativo dos rendimentos, e como é habitual nas funções de produção ou rendimento económicas, considera-se uma relação não linear entre a variável explicada e as variáveis explicativas de acordo com a função potência, pelo que as três variáveis são transformadas em *logaritmo neperiano*. O modelo resultante permite obter as elasticidades dos rendimentos em

relação ao capital e em relação ao trabalho, dois dos parâmetros mais significativos nas funções de produção económicas.

Figura 8. Evolução de rubricas de Rendimentos e Ativos Intangíveis, entre 2012 e 2016.



Fonte: Elaboração própria, a partir das demonstrações financeiras dos quatro Laboratórios Associados.

Nota: A rubrica “Rendimentos” (Gráfico C) resulta da soma das rubricas “Vendas e serviços prestados” (Gráfico A) e “Subsídios” (Gráfico B).

Num primeiro momento, usou-se o método dos mínimos quadrados ordinário no processo de estimação da relação proposta. O modelo e as duas variáveis explicativas revelam-se estatisticamente significativos (valores de prova inferiores ao nível de significância de 5% e também de 1%) pelo que a qualidade do modelo está garantida, obtendo-se ainda que 94,5 % da variação total da variável dependente rendimentos é explicada pelas duas variáveis propostas (ver, no Apêndice V, o coeficiente de determinação e restantes resultados do modelo estimado).

Da leitura do modelo pode ainda concluir-se que, segundo a elasticidade dos rendimentos em relação ao capital, o aumento induzido nos rendimentos é de 3,7 % quando o capital aumenta 10 %; enquanto a elasticidade-trabalho nos permite concluir que o aumento induzido sobre os rendimentos é de 5,2 %, no caso do número de trabalhadores aumentar 10%. Naturalmente que devemos ter alguma precaução na generalização destes valores, pois estas estimativas são obtidas considerando apenas quatro entidades e cinco anos de registos para cada uma. Em trabalhos futuros e havendo disponibilidade de dados para mais entidades e mais anos, os resultados podem ser mais robustos como se deseja.

Num segundo momento e aproveitando o facto da amostra ser de dados em painel, formado por quatro entidades com registos anuais repetidos ao longo do período de 2012 a 2016, considerou-se adicionalmente ao modelo anterior um efeito específico para cada entidade, dando conta das

características individuais das entidades e, de modo semelhante, um efeito específico para cada ano de observação. O modelo pode ser resumido da seguinte forma:

$$\text{Rendimentos } (i, t) = f(\text{Capital } (i, t), \text{Trabalho } (i, t), \text{Efeito entidade } (i), \text{Efeito anual } (t))$$

Utilizou-se o método de estimação de mínimos quadrados em painel. Os resultados apresentam-se em detalhe no Apêndice VI.

O modelo fornece estimativas para as elasticidade-capital de 0,43 e elasticidade-trabalho de 0,82, o que implica uma maior contribuição dos fatores produtivos para a formação dos rendimentos do que se verificava no modelo anterior. De notar que, com o reflexo dos efeitos individuais acrescentados, agora a proporção explicada pelo modelo é ligeiramente superior, atingindo 98%. O modelo e a variável capital (total do ativo) continuam significativas como anteriormente (a um nível de significância de 5%), mas a variável total de recursos humanos (trabalho) não é significativa a esse nível de significância (valor de prova igual a 0,14), pelo que devemos ter também alguma reserva na utilização destes valores.

Deste modo, concluímos pela importante contribuição dos fatores produtivos (recursos utilizados pelas entidades), nomeadamente do fator trabalho, para a obtenção de rendimentos nas entidades; e pelo interesse dos modelos econométricos produzidos apesar do número de observações não estar de acordo com o desejável, embora para o sector em causa o número de entidades/organizações não ser tão elevado como em tantas outras atividades e não haver uma ampla sistematização e disponibilização de dados.

Em suma, verificou-se através deste modelo que existe uma elevada correlação (0,975) entre os rendimentos obtidos e os gastos em fornecimento e serviços externos e gastos com o pessoal, a um nível de significância de 1%. Verificou-se igualmente que, para um montante global de rendimentos reconhecidos, entre 2012 e 2016, de 96 326 572 euros, a conta 44 – Ativos Intangíveis passou de um saldo devedor de 65 561 euros, em 2012, para 50 910, em 2016, não se verificando evidências de capitalização dos dispêndios realizados nas atividades de I&D.

3.5.7. O relato estatístico dos Laboratórios Associados

Tendo em conta o nível de financiamento dos quatro LA que estudámos no ponto 3.5.6., considerámos pertinente acrescentar duas novas questões de investigação.

Segundo o IPCTN (tal como referido no ponto 1.3.1. desta dissertação), em 2013 houve uma alteração metodológica relativamente ao envio do relato estatístico por parte dos LA, com natureza jurídica de ASFL. Esta alteração fez com que estas entidades, que são maioritariamente financiadas e controladas pelo setor do Ensino Superior, reportassem os seus dados estatísticos para efeitos do IPCTN, para setor do Ensino Superior.

As questões de investigação irão ser colocadas a partir das seguintes duas premissas:

1. Segundo a LBES, as entidades compreendidas no art.º 4.º da mesma lei, nas quais se incluem os LA que adotam a natureza jurídica de ASFL [alínea f) do art.º 4º da LBES], integram a CSS;

2. Com a alteração metodológica introduzida pelo IPCTN, estas ASFL maioritariamente financiadas ou controladas por entidades do Ensino Superior, relatam para o IPCTN como entidades pertencentes ao Ensino Superior.

Constatámos uma potencial dualidade de critérios no relato estatístico destas entidades, que relatam, por um lado, para a CSS enquanto entidades do SNL e, por outro lado, podem também ter de relatar para o IPCTN como entidades do Ensino Superior. Nesta conformidade, acrescentámos então as seguintes questões de investigação:

Q7. Para que setor de atividade (Ensino Superior ou Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos) relataram estes Laboratórios Associados no Inquérito ao Potencial Científico e Tecnológico Nacional realizado em 2015?

Q8. Estes Laboratórios Associados integraram a Conta Satélite da Economia Social de 2013?

Para obtermos as respostas a estas questões de investigação contactámos a DGEEC, organismo responsável pela publicação do IPCTN e o INE, organismo responsável pela publicação da CSS. Nessa sequência, foram colocadas questões acerca do enquadramento estatístico dessas entidades.

Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência

De modo a verificar em que setor estavam integrados os dez LA, apresentados na Tabela 10, contactámos por *e-mail* (Anexo VIII), no dia 22 de agosto de 2017, a DGEEC. No dia 5 de setembro, a DGEEC informou-nos que essa informação estava disponível para consulta, através de uma plataforma³⁵ disponibilizada pela mesma entidade, onde constam alguns dados relativos às entidades que integraram o IPCTN. Após consulta, verificámos que estes LA relataram para o IPCTN de 2015, como sendo entidades pertencentes ao setor do Ensino Superior. No entanto, não nos foi possível verificar se estas entidades estavam incluídas no setor do Ensino Superior antes da alteração metodológica, introduzida em 2013.

Instituto Nacional de Estatística

De acordo com a CSS de 2013, foram consideradas neste estudo 61 268 entidades pertencentes ao SNL. Porém, não existe nenhuma plataforma de consulta onde se possa verificar se uma determinada entidade do SNL integrou efetivamente a CSS de 2013.

Desta forma, no dia 22 de agosto contactámos o INE (Anexo IX e Anexo X), questionando-os se os LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL integraram a CSS de 2013. Constavam no referido Anexo X, não só os LA com estatuto ativo, mas também aqueles que não tendo estatuto ativo, continuavam a ser ASFL com finalidade científica. No dia 4 de setembro de 2017, o INE confirmou-nos quais das entidades que constavam no Anexo X integraram a CSS de 2013.

Como se pode verificar na Tabela 10, dos dez LA, com a natureza jurídica de ASFL, existem evidências de que apenas seis integraram a CSS de 2013. Constatou-se ainda que os seis LA que

³⁵<http://www.dgeec.mec.pt/np4/44/>, consultado a 8 de setembro de 2017.

reportaram para a CSS de 2013 e para o IPCTN, estão enquadrados em cada um desses boletins estatísticos em setores de atividade diferentes.

Tabela 10. Enquadramento estatístico dos Laboratórios Associados que adotaram natureza jurídica de Associação Sem Fins Lucrativos.

Designação Sigla	Setor que integram no IPCTN 2015	CSS 2013
Centro de Estudos Sociais CES	Ensino Superior	Sim
Instituto de Medicina Molecular IMM	Ensino superior	Não
Instituto de Nanociência e Nanotecnologia IN	Ensino superior	Sim
Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva InBIO	Ensino superior	Não
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa INESC-ID	Ensino superior	Sim
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Tecnologia e Ciência INESC TEC	Ensino superior	Sim
Instituto de Telecomunicações IT	Ensino superior	Sim
Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica LAETA	Ensino superior	Não
Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas LIP	Ensino superior	Sim
Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos REQUIMTE	Ensino superior	Não

Fonte: Elaboração própria, adaptado de: Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência, Inquérito ao Potencial Científico e Tecnológico Nacional 2015; Instituto Nacional de Estatística, I.P. - Portugal, (Conta Satélite da Economia Social, 2013).

Legenda: CSS, Conta Satélite da Economia Social, IPCTN, Inquérito ao Potencial Científico e Tecnológico Nacional.

De salientar ainda que, embora seja referido pela DGEEC que a alteração metodológica não implica problemas de comparação estatística, o mesmo não se verifica ao nível contabilístico. No caso do IPCTN, todos os LA, independentemente da sua natureza jurídica, estão enquadrados no Ensino Superior e os seus dados estatísticos podem ser comparáveis. Já ao nível contabilístico, estes dois grupos de entidades (os LA que adotaram a natureza jurídica de FPRDP e PCDP e os LA que adotaram a natureza de ASFL) aplicam sistemas contabilísticos diferentes (Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação, no caso dos primeiros e SNC-ESNL, no caso dos segundos), o que coloca graves problemas ao nível da comparabilidade entre os RF emitidos por estas entidades.

Considerações Finais

Aqui apresentaremos uma síntese das principais conclusões do presente estudo, invocando as respostas às questões de investigação colocadas. Apresentaremos as limitações deste estudo, bem como perspectivas para investigações futuras sobre a temática.

4.1. Principais conclusões

É inequívoco que o conhecimento é cada vez mais um ativo (em sentido lato) e que as nações e as organizações (públicas e privadas) buscam incessantemente novo conhecimento. Esse conhecimento também é gerado nas ESNL, embora este setor seja, ainda, tradicionalmente visto como um conjunto de entidades pouco inovadoras, apresentando problemas crónicos de financiamento, dependentes de trabalho voluntário, dos subsídios estatais e dos donativos da sociedade civil.

Durante o presente estudo destacámos o papel que os LA tiveram no desenvolvimento científico nacional, distinguindo-se das restantes ESNL no que diz respeito sobretudo à sua dimensão e finalidade.

Estes LA têm como principais associados entidades pertencentes ao setor do Ensino Superior e são administradas, profissionalmente, por investigadores com vasta experiência científica.

Tendo em conta as suas finalidades culturais e altruísticas, bem como o contexto académico onde se inserem, são extremamente dinâmicas e internacionais, existindo colaboração ativa entre estes LA e outras organizações de prestígio internacional. Como resultado da intensa atividade de I&D realizada por todos os LA, foram publicados milhares de estudos, nomeadamente, teses de mestrado e de doutoramento, artigos científicos, livros técnicos e registo de invenções e patentes.

Tendo em conta que, no presente estudo, demos especial enfoque aos LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL, destacamos as seguintes conclusões da investigação empírica:

- Apesar destes LA apresentarem orgânicas altamente profissionais, de serem entidades de referência científica nacional e internacional e de serem altamente auditados na execução dos seus financiamentos, verificamos que 60% dos LA, com a natureza jurídica de ASFL, não são transparentes na divulgação do seu RF;
- Os LA que adotaram a natureza jurídica de PCDP e FDRDP seguem as normas de transparência das entidades públicas, e embora não divulguem o RF individualizado, as organizações a que pertencem apresentam anualmente o RF consolidado. Assim, pode-se afirmar que os LA que adotaram a natureza jurídica de PCDP e FDRDP, não obstante não apresentarem RF individualizado, são mais transparentes na divulgação do RF do que os LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL;
- Tendo em conta que os LA, que adotaram a natureza jurídica de ASFL, têm como associados entidades pertencentes ao Ensino Superior, verificámos que o facto de adotarem a natureza

jurídica de ASFL diminui a transparência face às entidades que adotaram as naturezas jurídicas de PCDP e FPRDP. Esta dualidade de comportamentos poderá estar relacionada com a obrigatoriedade legal de apresentação do RF por parte das entidades que adotaram as naturezas jurídicas de PCDP e FPRDP, face ao carácter opcional das que adotaram a natureza jurídica de ASFL;

- Verificámos, tal como referido na literatura, que o atual RF não consegue refletir a imagem verdadeira e fidedigna destas entidades. Dos quatro LA avaliados, constatámos que a conta 44 – Ativos Intangíveis tem um peso residual no total dos ativos, e que os subsídios obtidos por estas entidades são canalizados na sua grande maioria para “Fornecimento de Serviços Externos” e “Gastos com o Pessoal”, não existindo evidências de qualquer capitalização dos dispêndios realizados nas atividades de I&D;
- Dezoito anos após a publicação do DL125/99 e da enorme produção científica realizada por todos estes LA, seria expectável que as DF apresentassem a imagem verdadeira e fidedigna do património e do desempenho destas organizações. Dos quatro LA estudados, verificou-se que o total dos fundos patrimoniais destas organizações era, em 2016, de 7 246 133 euros, quando seria espectável, face à intensidade científica que estes LA apresentam, que o valor patrimonial destas organizações fosse superior;
- Destacámos, ainda, que nem sempre foi fácil verificar a natureza jurídica de cada LA, pois o DL125/99 permitiu que os LA pudessem constituir-se como núcleos autónomos de outras entidades, tornando o processo de verificação da sua natureza jurídica bastante complexa. Adicionalmente, verificou-se que vários LA alteraram a sua designação desde que lhes foi atribuído esse estatuto, dificultando ainda mais a missão de descortinar as suas naturezas jurídicas.

Quanto ao papel do Estado, neste contexto, podemos formular as seguintes conclusões:

- O Estado exerce um apertado controlo sobre estas organizações, independentemente da sua natureza jurídica, aplicando regras de fiscalização e de transparência iguais para todas elas, designadamente a prestação de contas ao Tribunal de Contas, a necessidade de seguirem o regime de contratação pública e demais regras de financiamento determinadas pela FCT;
- O Estado permitiu que os LA pudessem adotar a natureza jurídica de ASFL e, nesta conformidade, verificou-se que existem níveis de exigência de transparência iguais para as ESNL e para as que pertencem ao Ensino Superior. Conclui-se, então, que a prestação de contas perante o Estado é igualmente exigente para as várias formas jurídicas, porém perante outros *stakeholders*, nomeadamente o público em geral, os LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL são menos transparentes na divulgação do RF do que os que pertencem ao setor do Ensino Superior;
- Ao nível estatístico, o Estado publica boletins estatísticos, mas nem sempre é possível verificar quais as entidades que integram esses boletins. Tendo como pressuposto a preservação da publicação de dados confidenciais, o Estado, através do INE e da DGEEC, poderia promover maior transparência na divulgação e consulta de dados estatísticos, disponibilizando uma

plataforma onde pudessem ser consultados os dados sobre as entidades que integram determinado boletim, tal como acontece com a plataforma disponibilizada pela DGEEC;

- Apesar da DGEEC disponibilizar uma plataforma de consulta, apenas podem ser consultados dados relativos às entidades que o autorizaram, representando estas 56% do total das entidades que integraram o IPCTN de 2015;
- Apesar do INE não disponibilizar uma plataforma de consulta sobre as entidades que compõem a CSS de 2013, foi-nos facultada informação quando solicitada. Dessa forma, cruzando a informação disponibilizada pela DGEEC no IPCTN e os dados fornecidos pelo INE relativamente à CSS, foi-nos possível confirmar que apenas seis dos dez LA que adotaram a natureza jurídica de ASFL reportam a CSS de 2013. Já para o efeito de IPCTN, os dez LA reportaram para o Ensino Superior. Como consequência, no que respeita aos aspetos metodológicos e de independência das entidades que publicam esses boletins estatísticos, é-nos clara a necessidade de ser fornecida mais e melhor informação através destes boletins, bem como o aumento da utilidade para um maior número de utilizadores. Podemos, por isso, sugerir a disponibilização de uma plataforma de consulta que vise identificar as entidades que integram um determinado boletim estatístico, não temos qualquer dúvida que este seria um passo importante para a efetiva transparência destas entidades.

Verificámos, finalmente, que estes LA apresentam um conjunto de características comuns. Estão localizados em espaços físicos no interior ou muito próximos de estabelecimentos do Ensino Superior; têm como associados essas mesmas entidades; são fiscalizados pelo Tribunal de Contas; são financiadas pelo Estado e seguem o regime de contratação pública. Neste enquadramento, consideramos que estas entidades deveriam aplicar o mesmo normativo contabilístico, no entanto, como vimos, tal não acontece e, por conseguinte, o relato financeiro não é comparável. Trata-se de uma situação grave uma vez que não é possível comparar o desempenho económico, financeiro e social de todas estas entidades.

Terminamos o nosso estudo com um alerta para o legislador para que esta situação seja ultrapassada.

4.2. Limitações do estudo

Destacamos como principais limitações do presente estudo a ausência de investigações realizadas sobre os LA, apesar destes desempenharem um papel científico muito relevante em Portugal nos últimos anos.

Uma outra limitação do estudo prendeu-se com o facto da população inicial do estudo ser de vinte e seis LA, reduzindo-se posteriormente para vinte LA. Verificamos que, apesar da FCT ser uma entidade transparente nos concursos que realiza e nos financiamentos que disponibiliza, existe necessidade de um reforço da informação estatística disponibilizada. O facto da listagem de LA atualmente existente não estar atualizada, embora o *site* indique o contrário, são questões que poderão ser facilmente sanáveis.

4.3. Perspetivas de trabalhos futuros

Creemos que os LA são entidades de referência científica nacional e internacional, e que o estudo sobre estas organizações deve ser continuado. A promoção da transparência na divulgação do RF e a disponibilização de dados acerca das suas atividades científicas, valorizarão o papel relevante que estas organizações têm na atividade científica nacional. Creemos ainda ser possível que o nível de excelência científica destas entidades possa ser extensível a outros aspetos até agora descurados, nomeadamente disponibilização de informação financeira e não financeira a um maior leque de *stakeholders*.

Finalmente, é imprescindível que a médio prazo as entidades normalizadoras publiquem novas normas contabilísticas que consigam capturar o valor do conhecimento produzido, pois o RF tal como está atualmente, não transmite a imagem verdadeira e fidedigna do património e do desempenho destas entidades.

Referências Bibliográficas

- Aboody, D. & Lev, B. (2000). Information asymmetry, R&D, and insider gains. *The Journal of Finance*, 55(6), 2747-2766.
- Bandeira, A. M. (2010). *Activos intangíveis e actividades de I&D*. Porto: Vida Económica. ISBN: 978972788369.
- Bandeira, A. M. & Silva, T. (2017). O enquadramento contabilístico da investigação e desenvolvimento nos laboratórios associados do setor não lucrativo. *Revista Contabilista*, 210, 35-37.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of management*, 17(1), 99-120.
- Barney, J. (2001). Resource-based theories of competitive advantage: A ten-year retrospective on the resource-based view. *Journal of management*, 27(6), 643-650.
- Benbasat, I. & Weber, R. (1996). Research commentary: Rethinking “diversity” in information systems research. *Information systems research*, 7(4), 389-399.
- Board, J., Sutcliffe, C., & Wells, S. (2002). *Transparency and fragmentation: financial market regulation in a dynamic environment*. Londres: Palgrave Macmillan UK.
- Bogdan, R. C. & Biklen, S. K. (1994). *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora.
- Bounfour, A. & Edvinsson, L. (2012). *Intellectual Capital for Communities*. Nova Iorque: Routledge Taylor & Francis.
- Bouteiller, C. (2002). The evaluation of intangibles: advocating for an option based approach. In *Vlth Alternative Perspectives on Finance Conference*, Hamburgo, agosto 2002.
- Bradshaw, M. T., Bushee, B. J., & Miller, G. S. (2004). Accounting Choice, Home Bias, and US Investment in Non-US Firms. *Journal of Accounting Research*, 42(5), 795-841.
- Brown, S., Lo, K., & Lys, T. (1999). Use of R² in accounting research: measuring changes in value relevance over the last four decades. *Journal of Accounting and Economics*, 28(2), 83-115.
- Bushman, R. M., Piotroski, J. D., & Smith, A. J. (2004). What determines corporate transparency? *Journal of Accounting Research*, 42(2), 207-252.
- Calvo, L. C. (2013). La relevancia de los intangibles en la información financiera. *Contaduría Universidad de Antioquia* (60), 41-54.
- Cañibano, L., Garcia-Ayuso, M., & Sanchez, P. (2000). Accounting for intangibles: a literature review. *Journal of Accounting Literature*, 19, 102.

- Cañibano, L., Meca, E., Osma, B., & Clemente, A. (2009). Los activos intangibles en la nueva regulación contable. *Cuadernos de Gestión del Conocimiento Empresarial*(10).
- Caraça, J. M., Conceição, P., & Heitor, M. V. (1996). Uma perspectiva sobre a missão das universidades. *Análise Social*, 31(139), 1201-1233.
- Chan, L. K., Lakonishok, J., & Sougiannis, T. (2001). The stock market valuation of research and development expenditures. *The journal of Finance*, 56(6), 2431-2456.
- Costa, C. B. & Alves, G. C. (2013). *Contabilidade Financeira* (8ª edição). Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, P. N. (2017). *O Tribunal de Contas e a Boa Governança* (2ª edição). Lisboa: Petrony.
- Dumontier, P. & Raffournier, B. (2002). Accounting and capital markets: a survey of the European evidence. *European accounting review*, 11(1), 119-151.
- Edvinsson, L. (1997). Developing intellectual capital at Skandia. *Long range planning*, 30(3), 320-373.
- Edvinsson, L., & Malone, M. (1997). *Intellectual capital: realizing your company's true value by finding its hidden brainpower*. Nova York: HarperBusiness.
- FCT (2014). Evolução do financiamento aos Laboratórios Associados e do número de investigadores em EETI, 2003-2013. Consultado a 15 de junho de 2017. Disponível em: Evolução do financiamento aos Laboratórios Associados e do número de investigadores em EETI, 2003-2013
- Francisco, L., & Alves, M. (2010). A necessidade de informação dos stakeholders das organizações sem fins lucrativos: uma responsabilidade, um desafio a vencer e a busca de soluções. In Publicações on-line das *Atas do XIV Encuentro AECA*, Coimbra, 23-24 setembro 2010.
- Gonçalves, P. C. (2016). *Direito dos Contratos Públicos*. Coimbra: Almedina.
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.
- Gummesson, E. (1991). Marketing-orientation revisited: the crucial role of the part-time marketer. *European journal of Marketing*, 25(2), 60-75.
- Hendriksen, E., & Breda, V. (2007). *Teoria da Contabilidade* (5ª edição). São Paulo: Atlas.
- INE (2016). Conta Satélite da Economia Social 2013. Consultado a 20 de setembro de 2017. Disponível em:
https://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=279959375&att_display=n&att_download=y
- Jesus, M. A., & Costa, A. L. (2013). A accountability nas organizações sem fins lucrativos: o caso particular de algumas fundações em Portugal. In *Tourism and Management Studies International Conference*, Faro, 21-24 Nov. 2012.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system: Boston: Harvard Business Review Press.

- Kaufmann, L., & Schneider, Y. (2004). Intangibles: A synthesis of current research. *Journal of Intellectual Capital*, 5(3), 366-388.
- Lev, B. (2000). *Intangibles: Management, measurement, and reporting*. Washington, D.C.:Brookings Institution Press.
- Lev, B. (2003). Remarks on the measurement, valuation, and reporting of intangible assets. *Economic Policy Review*, 9(3), 17-22.
- Lev, B., Sarath, B., & Sougiannis, T. (2005). R&D reporting biases and their consequences. *Contemporary Accounting Research*, 22(4), 977-1026.
- Lev, B., & Zarowin, P. (1999). The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them. *Journal of Accounting Research*, 37(2), 353-385.
- Lönnqvist, A., & Mettänen, P. (2002). Criteria of sound intellectual capital measures. In *Proceedings of the Second International Workshop on Performance Measurement*, Hanover, junho 2002.
- Lopes, I. (2013). *A gestão do Capital Intelectual e dos Intangíveis na Era do Conhecimento*. Lisboa: Escolar Editora.
- Lundvall, B.-Å. (1992). User-producer relationships, national systems of innovation and internationalization. In *National systems of innovation: Towards a theory of innovation and interactive learning* (45-67). London: Frances Pinter Publishers Ltd.
- Martens, H. (2010). Europe 2020: delivering well-being for future European. Brussels: European Policy Centre. Disponível em: <http://cor.europa.eu/en/activities/governance/Documents/f9901477-367c-4866-b8b6-1b041f18ca34.pdf>. Consultado a 20 de setembro de 2017.
- Meira, D. M. M. A. (2011). O quadro jurídico-constitucional do cooperativismo em Portugal. *Cooperativismo e Economia Social* (33), 31-46.
- Meira, D. M. M. A. (2013). A Lei de Bases da Economia Social Portuguesa: do projeto ao texto final. *Revista jurídica de economía social y cooperativa*, 21-52.
- Morgan, G., & Smircich, L. (1980). The case for qualitative research. *Academy of management review*, 5(4), 491-500.
- Mueller, G. G. (1967). *International Accounting*. Nova Iorque: Macmillan.
- Namorado, R. (2006). Os quadros jurídicos da economia social-uma introdução ao caso português. *Oficina do CES*, 251, maio 2006.
- Nobes, C. (2006). The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting and Business Research*, 36(3), 233-245.
- O'Donnell, D., Tracey, M., Henriksen, L. B., Bontis, N., Cleary, P., Kennedy, T., & O'Regan, P. (2006). On the "essential condition" of intellectual capital: labour! *Journal of Intellectual Capital*, 7(1), 111-128.

OECD (2002), *Frascati Manual 2002: Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, Paris: OECD Publishing.

OECD Observer. (2000). Science, Technology and Innovation in the New Economy. *Policy Brief*. Consultado a 15 de setembro de 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/science/sci-tech/1918259.pdf>

Patton, M. Q. (1987). *How to use qualitative methods in evaluation*. Thousand Oaks: Sage.

Pereira, A., & Rodrigues, L. (2004). *Manual de Contabilidade internacional: a diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*. Lisboa: Publisher Team.

Pinsonneault, A., & Kraemer, K. (1993). Survey research methodology in management information systems: an assessment. *Journal of management information systems*, 10(2), 75-105.

Quivy, R., & Van Campenhoudt, L. (1998). *Manual de investigação em ciências sociais* (2ª edição). Lisboa: Gradiva.

Rodrigues, A.M. (2006): *O Goodwill nas contas consolidadas*. Coimbra: Coimbra Editora.

Rodrigues, A. M. G. (2011). Activos intangíveis. Algumas reflexões contabilísticas e fiscais. In *Estudos em memória do Prof. Doutor JL Saldanha Sanches* (469-520). Coimbra: Coimbra Editora.

Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting* (2ª edição). Londres:Thompson.

Sánchez, P., Cañibano, L., Asplund, R., Stolowy, H., Roberts, H., Johanson, U., & Mouritsen, J. (2001). Measuring Intangibles to Understand and Improve Innovation Management (MERITUM Final Report). Brussels: European Commission. Consultado a 20 de abril de 2017. Disponível em: http://www.pnbukh.com/files/pdf_filer/FINAL_REPORT_MERITUM.pdf

Santos, J. L. & Schmidt, P. (2003). Ativos Intangíveis - Análise das principais alterações introduzidas pelos FAS 141 e 142. *ConTexto*, 3(4), 1-18.

Schmidt, P., Santos, J. L., & Fernandes, L. A. (2006). *Fundamentos de contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas.

Serapioni, M. (2000). Métodos qualitativos e quantitativos na pesquisa social em saúde: algumas estratégias para a integração. *Ciência & Saúde Coletiva*, 5(1), 187-192.

Soldi, A., Hatz, C., Santos, G., Silva, M., & Milani Filho, A. (2007). Transparência no Terceiro Setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas. *Jovens pesquisadores*, 4(1), 1-13.

Sveiby, K. E. (1997). The intangible assets monitor. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 2(1), 73-97.

Vieira, A., & Fiolhais, C. (2015). *Ciência e Tecnologia em Portugal: Métricas e impacto (1995-2011)*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.

Yin, R. (1984). *Case study research: Design and methods*. Thousand Oaks: Sage Publications.

Yin, R. (1994). *Case study research: Design and methods* (2ª edição). Thousand Oaks: Sage Publications.

Yin, R. (2013). *Case study research: Design and methods* (5ª edição). Thousand Oaks: Sage Publications.

Legislação

Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro

Decreto-Lei n.º 125/99, de 20 de abril

Decreto-Lei n.º 91/2005, de 3 de junho

Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

Decreto-Lei n.º 278/2009, de 2 de outubro

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março

Decreto-Lei n.º 149/2012, de 12 de junho

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho

Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978

Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1982

Diretiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de abril de 1984

Diretiva 2001/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de setembro de 2001

Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013

Lei n.º 98/97, de 26 de agosto

Lei n.º 30/2013, de 8 de maio

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro

Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002

Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 29 de setembro de 2003

Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro de 2008

Anexos

Anexo I. Lista de Laboratórios Associados disponível no *site* da Fundação para a Ciência e a Tecnologia.

Parte I

Número	Designação do Laboratório Associado	Diretor	Região	Área Científica
50001	Centro de Neurociências e Biologia Celular (CNC)	Catarina Isabel Neno Resende de Oliveira	Centro	Ciências da Saúde
50002	Instituto de Biologia Molecular e Celular (IBMC.INEB)	Claudio Enrique Sunkel Cariola	Norte	Ciências da Saúde
50003	Instituto de Patologia e Imunologia Molecular da Universidade do Porto (IPATIMUP)	Manuel Alberto Coimbra Sobrinho Simões	Norte	Ciências da Saúde
50004	Instituto de Tecnologia Química e Biológica (ITQB)	Luis Paulo da Silva Nieto Marques Rebelo	LVT	Engenharia Química e Biotecnologia
50005	Instituto de Medicina Molecular (IMM)	Maria Carmo Salazar Velez Roque Fonseca	LVT	Ciências da Saúde
50006	REQUIMTE - Rede de Química e Tecnologia - Associação (REQUIMTE)	Baltazar Manuel Romão de Castro	LVT	Engenharia Química e Biotecnologia
50007	Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas (LIP)	Gaspar Pereira Morais Barreira	Centro	Física
50008	Instituto de Telecomunicações (IT)	Carlos Eduardo Rego da Costa Salema	LVT	Engenharia Electrotécnica e Informática
50009	Laboratório de Robótica e Sistemas em Engenharia e Ciência (LARSyS)	Victor Alberto Neves Barroso	LVT	Engenharia Electrotécnica e Informática
50010	Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear (IPFN)	Carlos António Abreu Fonseca Varandas	LVT	Física
50011	Centro de Investigação em Materiais Cerâmicos e Compósitos (CICECO)	João Carlos Matias Celestino Gomes Rocha	Centro	Ciências e Engenharia de Materiais
50012	Centro de Estudos Sociais (CES)	Boaventura de Sousa Santos	Centro	Sociologia, Antropologia, Demografia e Geografia
50013	Instituto de Ciências Sociais (ICS)	orge Manuel Vala Salvador	LVT	Sociologia, Antropologia, Demografia e Geografia
50014	INESC Tecnologia e Ciência (INESC TEC)	José Manuel de Araújo Baptista Mendonça	Norte	Engenharia Electrotécnica e Informática
50015	Centro de Investigação Marinha e Ambiental (CIMAR)	João José Oliveira Dias Coimbra	Norte	Ciências do Mar
50016	Centro de Biotecnologia e Química Fina (CBQF)	Timothy Alun Hogg	LVT	Engenharia Química e Biotecnologia
50017	Centro de Estudos do Ambiente e do Mar (CESAM)	Casimiro Adrião Pio	Centro	Ciências do Mar
50019	Instituto Dom Luís (IDL)	Jorge Miguel Alberto Miranda	LVT	Ciências da Terra e do Espaço
50020	Laboratório de Processos de Separação e Reacção (LSRE)	Alírio Egídio Rodrigues	Norte	Engenharia Química e Biotecnologia
50021	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores: I&D Lisboa (INESC - Lisboa)	Leonel Augusto Pires Seabra de Sousa	LVT	Engenharia Electrotécnica e Informática
50022	Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica (LAETA)	Carlos Alberto Mota Soares	LVT	Engenharia Mecânica
50023	Instituto de Biotecnologia e Bioengenharia (IBB)	Joaquim Manuel Sampaio Cabral	LVT	Engenharia Química e Biotecnologia
50024	Instituto de Nanotecnologias (IN)	Paulo Jorge Peixeiro Freitas	LVT	Ciências e Engenharia de Materiais
50025	Instituto de Nanoestruturas, Nanomodelação e Nanofabricação (I3N)	Ana Vera Alves Machado	LVT	Ciências e Engenharia de Materiais
50026	ICVS/3Bs - Laboratório Associado (ICVS/3Bs)	Rui Luis Gonçalves dos Reis	Norte	Ciências da Saúde
50027	Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva (InBIO)	Nuno Ferrand de Almeida	Norte	Ciências Biológicas

Legenda: LVT, Lisboa e Vale do Tejo.

Anexo I. Lista de Laboratórios Associados disponível no *síte* da Fundação para a Ciência e a Tecnologia.

Parte II

Número	Início do contrato	Renovação do Estatuto	Número de Investigadores ETI (2012)	Financiamento (2011-2012)	Síte	Instituição de Gestão
50001	18-11-2000	01-01-2011	134,73	4400000	http://www.cnbc.pt/	Centro de Neurociências e Biologia Celular
50002	23-11-2000	01-01-2011	229,00	8640452	https://www.ibmcc.up.pt/	Instituto de Biologia Molecular e Celular
50003	23-11-2000	01-01-2011	74,20	2455834	https://www.ipatimup.pt/Site/	Instituto de Patologia e Imunologia Molecular da Universidade do Porto
50004	24-11-2000	01-01-2011	300,12	6727804	http://www.itqb.unl.pt/	Instituto de Tecnologia Química e Biológica
50005	20-11-2001	01-01-2011	170,37	4294154	https://imm.medicina.ulisboa.pt/pt/	Instituto de Medicina Molecular
50006	21-11-2001	01-01-2011	312,05	6400000	http://www.requimte.pt/	Rede de Química e Tecnologia – Associação
50007	22-11-2001	01-01-2011	81,47	2946349	http://www.lip.pt/	Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas
50008	23-11-2001	01-01-2011	183,70	5972054	https://www.it.pt/	Instituto de Telecomunicações
50009	23-11-2001	01-01-2011	204,20	4682697	http://welcome.isr.tecnico.ulisboa.pt/	Associação do Instituto Superior Técnico para a Investigação e o Desenvolvimento
50010	23-11-2001	01-01-2011	71,00	3210014	http://www.ipfn.ist.utl.pt/	Instituto Superior Técnico
50011	15-02-2002	01-01-2011	141,90	4486000	http://www.ciceco.ua.pt/	Universidade de Aveiro
50012	27-02-2002	01-01-2011	101,00	2428000	http://www.ces.uc.pt/	Centro de Estudos Sociais
50013	27-02-2002	01-01-2011	84,00	2761000	http://www.ics.ul.pt/instituto/?	Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa
50014	01-03-2002	01-01-2011	183,47	3358717	https://www.inesctec.pt/	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores do Porto
50015	01-03-2002	01-01-2011	215,25	5856126	Verificar	Centro Interdisciplinar de Investigação Marinha e Ambiental
50016	03-12-2004	01-01-2011	47,70	1207126	http://www.cbqf.esb.ucp.pt/en/	Universidade Católica Portuguesa
50017	03-12-2004	01-01-2011	175,30	2208000	http://www.cesam.ua.pt/	Universidade de Aveiro
50019	03-12-2004	01-01-2011	72,00	1846161	http://idl.ul.pt/	Universidade de Lisboa
50020	03-12-2004	01-01-2011	68,00	1534000	http://lsre.fe.up.pt/	Universidade do Porto
50021	03-12-2004	01-01-2011	95,00	2503000	https://www.inesc-id.pt/	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores: I&D - Lisboa
50022	09-11-2006	01-01-2011	240,00	3091042	https://www.idmec.ist.utl.pt/laeta/	Instituto de Engenharia Mecânica (IDMEC)
50023	02-06-2008	01-01-2011	253,73	3699186	http://ibb.tecnico.ulisboa.pt/	Associação do Instituto Superior Técnico para a Investigação e o Desenvolvimento
50024	02-06-2008	01-01-2011	55,50	1568882	https://sites.google.com/site/inescmn/	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores - Microsistemas e Nanotecnologias
50025	02-06-2008	01-01-2011	128,00	2065180	http://www.i3n.org/	Universidade do Minho
50026	01-01-2011	ND	99,50	893.650	http://www.3bs.uminho.pt/page/laboratorio-associado-icvs3bs-pt-associate-laboratory-icvs3bs	Universidade do Minho
50027	01-01-2011	ND	151,75	819.390	https://cibio.up.pt/	Instituto de Ciências e Tecnologias Agrárias e Agro-Alimentares - ICETA

Legenda: ND, Não disponível.

Anexo I. Lista de Laboratórios Associados disponível no *site* da Fundação para a Ciência e a Tecnologia.

Parte III

Número	Unidade 1	Unidade 2	Unidade 3	Unidade 4	Unidade 5	Unidade 6	Unidade 7	Unidade 8	Unidade 9
50001	Centro de Neurociências e Biologia Celular	Instituto de Engenharia Biomédica							
50002	Instituto de Biologia Molecular e Celular								
50003	Instituto de Patologia e Imunologia Molecular da Universidade do Porto								
50004	Instituto de Tecnologia Química e Biológica	Genética e Desenvolvimento da Tolerância Natural	Centro de Biologia do Desenvolvimento	Centro de Estudos de Doenças Crónicas					
50005	Instituto de Medicina Molecular	Centro de Microcirculação e Biopatologia	Vascular Centro de Investigação de Patobiologia Molecular	Centro de Gastrenterologia de Lisboa	Centro de Neurociências de Lisboa	Centro de Nutrição e Metabolismo			
50006	Centro de Química - Porto	Centro de Química Fina e Biotecnologia							
50007	Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas								
50008	Instituto de Telecomunicações - IT - Lisboa	Instituto de Telecomunicações - IT - Aveiro	Instituto de Telecomunicações - IT - Coimbra						
50009	Instituto de Sistemas e Robótica - ISR - Lisboa	Centro de Estudos em Inovação, Tecnologia e Políticas de Desenvolvimento	Centro de Recursos Minerais, Mineralogia e Cristalografia	Centro do IMAR da Universidade dos Açores	Centro de Análise Matemática, Geometria e Sistemas Dinâmicos	Instituto de Tecnologias Interactivas da Madeira			
50010	Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear	Centro de Física dos Plasmas							
50011	Centro de Investigação em Materiais Cerâmicos e Compósitos								
50012	Centro de Estudos Sociais								
50013	Instituto de Ciências Sociais								

Número	Unidade 1	Unidade 2	Unidade 3	Unidade 4	Unidade 5	Unidade 6	Unidade 7	Unidade 8	Unidade 9
50014	Unidade de Gestão e Engenharia Industrial	Centro de Investigação em Sistemas de Tempo Real	Center for Research in Advanced Computing Systems	Laboratorio de Inteligencia Artificial e Apoio a Decisão					
50015	Centro de Ciências do Mar do Algarve	Centro Interdisciplinar de Investigação Marinha e Ambiental							
50016	Centro de Biotecnologia e Química Fina								
50017	Centro de Estudos do Ambiente e do Mar								
50019	Laboratório de Tectonofísica e Tectónica Experimental	Cento de Geofísica - Lisboa							
50020	Laboratório de Processos de Separação e Reacção								
50021	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores: INESC ID	Laboratório de Catálise e Materiais							
50022	Instituto de Engenharia Mecânica	Aeronautics and Astronautics Research Center	Unidade de Estudos Avançados de Energia no Ambiente Construído	Centro de Ciências e Tecnologias Aeronáuticas e Espaciais	Unidade de Integração de Sistemas e Processos Automatizados	Associação para o Desenvolvimento da Aerodinâmica Industrial	Novas Tecnologias e Processos Avançados de Produção	Mecânica Experimental e Novos Materiais	Unidade de Concepção e Validação Experimental
50023	Instituto de Biotecnologia e Química Fina - Pólo Lisboa	Centro de Biotecnologia dos Açores	Centro de Engenharia Biológica da Universidade do Minho	Centro de Genómica e Biotecnologia	Centro de Biomedicina Molecular e Estrutural				
50024	Centro de Química Física Molecular	Núcleo IFIMUP - Pólo IMAT Porto	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores - Microsistemas e Nanotecnologias						
50025	Física de Semicondutores em Camadas, Optoelectrónica e Sistemas Desordenados	Centro de Investigação de Materiais	Instituto de Polímeros e Compósitos						

Número	Unidade 1	Unidade 2	Unidade 3	Unidade 4	Unidade 5	Unidade 6	Unidade 7	Unidade 8	Unidade 9
50026	Instituto de Investigação em Ciências da Vida e Saúde	3B's Research Group - Biomaterials, Biodegradables and Biomimetics							
50027	Centro de Investigação em Biodiversidade e Recursos Genéticos	Centro de Ecologia Aplicada "Professor Baeta Neves"							

Anexo I. Lista de Laboratórios Associados disponível no *site* da Fundação para a Ciência e a Tecnologia.

Parte IV

Número	Unidade Parceira 1	Unidade Parceira 2	Unidade Parceira 3	Unidade Parceira 4	Unidade Parceira 5
50001	Associação para a Investigação Biomédica e Inovação em Luz e Imagem (AIBILI)				
50002	Instituto Nacional de Engenharia Biomédica				
50003					
50004	Instituto Gulbenkian de Ciência da Fundação Calouste Gulbenkian (IGC)	Instituto de Biologia Experimental e tecnologia (IBET)	O Centro de Estudos de Doenças Crónicas da Faculdade de Ciências Médicas da Universidade Nova de Lisboa (CEDOC)		
50005					
50006	Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa	Instituto de Ciências e Tecnologias Agrárias e Agro-Alimentares - Porto			
50007					
50008					
50009	Fundação da Faculdade de Ciências	IMAR - Instituto do Mar	MITI - Madeira Interactive Technologies Institute - Associação		
50010	Associação do Instituto Superior Técnico para a Investigação e o Desenvolvimento				
50011					
50012					
50013					
50014	Associação para o Desenvolvimento da Faculdade de Ciências	Instituto de Engenharia Mecânica	Instituto Superior de Engenharia do Porto		
50015	Centro de Ciências do Mar				
50016					
50017					
50019	Fundação da Faculdade de Ciências				
50020					
50021					
50022	Associação para o Desenvolvimento da Aerodinâmica Industrial	Instituto de Engenharia Mecânica e Gestão Industrial	Universidade da Beira Interior		
50023	Fundação da Faculdade de Ciências	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro	Universidade do Algarve	Universidade do Minho	Universidade dos Açores
50024	Associação do Instituto Superior Técnico para a Investigação e o Desenvolvimento	Instituto Superior Técnico	Universidade do Porto		
50025	Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa	Universidade de Aveiro			
50026					
50027	Instituto Superior de Agronomia - Universidade Técnica de Lisboa				

Anexo II. Lista de Laboratórios Associados atualizada segundo o *site* da Fundação para a Ciência e a Tecnologia.

<https://www.fct.pt/apoios/unidades/las>



Instituições de I&D

Válido desde 1 de Janeiro de 2011

Lista de Laboratórios Associados

Existem 26 Laboratórios Associados.

- Centro de Neurociências e Biologia Celular (CNC)
- Instituto de Biologia Molecular e Celular (IBMC/INEB)
- Instituto de Patologia e Imunologia Molecular da Universidade do Porto (IPATIMUP)
- Instituto de Tecnologia Química e Biológica (ITQB)
- Instituto de Medicina Molecular (IMM)
- REQUIMTE - Rede de Química e Tecnologia - Associação (REQUIMTE)
- Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas (LIP)
- Instituto de Telecomunicações (IT)
- Laboratório de Robótica e Sistemas em Engenharia e Ciência (LARSys)
- Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear (IPFN)
- Centro de Investigação em Materiais Cerâmicos e Compósitos (CICECO)
- Centro de Estudos Sociais (CES)
- Instituto de Ciências Sociais (ICS)
- INESC Tecnologia e Ciência (INESC TEC)
- Centro de Investigação Marinha e Ambiental (CIMAR)
- Centro de Biotecnologia e Química Fina (CBQF)
- Centro de Estudos do Ambiente e do Mar (CESAM)
- Instituto Dom Luís (IDL)
- Laboratório de Processos de Separação e Reação (LSRE)
- Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores: I&D Lisboa (INESC - Lisboa)
- Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica (LAETA)
- Instituto de Biotecnologia e Bioengenharia (IBB)
- Instituto de Nanotecnologias (IN)
- Instituto de Nanoestruturas, Nanomodelação e Nanofabricação (I3N)
- ICVS/3Bs - Laboratório Associado (ICVS/3Bs)
- Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva (InBio)



Anexo III. Lista de Laboratórios Associados com estatuto atualmente ativo.

Número	Tipo de Financiamento	Referência do Financiamento	Referência COMPETE	Designação do Laboratório Associado	Instituição Proponente	Caracterização Jurídica da Instituição Proponente	Personalidade Jurídica do Laboratório Associado
50005	PORLisboa	UID/BIM/50005/2013	LISBOA-01-0145-FEDER-007391	Instituto de Medicina Molecular - IMM	Instituto de Medicina Molecular (IMM/FM/UL)	SFA	SFA
50006	POCI	UID/QUI/50006/2013	POCI-01-0145-FEDER-007265	Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos	REQUIMTE - Rede de Química e Tecnologia - Associação (REQUIMTE-P)	IPSFL	Diferente
50007	POCI	UID/FIS/50007/2013	POCI-01-0145-FEDER-007334	Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas - LIP	Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas (LIP)	IPSFL	IPSFL
50008	OE	UID/EEA/50008/2013	--	Instituto de Telecomunicações	Instituto de Telecomunicações (IT)	IPSFL	IPSFL
50009	OE	UID/EEA/50009/2013	--	Laboratório de Robótica e Sistemas de Engenharia	Associação do Instituto Superior Técnico para a Investigação e o Desenvolvimento (IST-ID)	IPSFL	Diferente
50010	OE	UID/FIS/50010/2013	--	Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear	Instituto Superior Técnico (IST/UTL)	SFA	Diferente
50011	POCI	UID/CTM/50011/2013	POCI-01-0145-FEDER-007679	CICECO-Instituto de Materiais de Aveiro	Universidade de Aveiro (UA)	SFA	Diferente
50012	OE	UID/SOC/50012/2013	--	Centro de Estudos Sociais	Centro de Estudos Sociais (CES)	IPSFL	IPSFL
50013	OE	UID/SOC/50013/2013	--	Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa	Instituto de Ciências Sociais (ICS/UL)	SFA	SFA
50014	POCI	UID/EEA/50014/2013	POCI-01-0145-FEDER-006961	INESC TEC – INESC Tecnologia e Ciência	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores do Porto (INESC Porto/FE/UP)	IPSFL	Diferente
50016	OE	UID/Multi/50016/2013	--	Centro de Biotecnologia e Química Fina	Universidade Católica Portuguesa (UCP)	IPSFL	Diferente
50017	POCI	UID/AMB/50017/2013	POCI-01-0145-FEDER-007638	Centro de Estudos do Ambiente e do Mar	Universidade de Aveiro (UA)	SFA	Diferente
50019	OE	UID/GEO/50019/2013	--	Instituto Dom Luiz	Faculdade de Ciências da Universidade de Lisboa (FC/ULisboa)	SFA	Diferente
50020	POCI	UID/EQU/50020/2013	POCI-01-0145-FEDER-006984	Laboratório de Processos de Separação e Reacção - Laboratório de Catálise e Materiais	Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto (FE/UP)	SFA	Diferente
50021	OE	UID/CEC/50021/2013	--	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa (INESC ID/INESC/IST/UTL)	IPSFL	IPSFL

Número	Tipo de Financiamento	Referência do Financiamento	Referência COMPETE	Designação do Laboratório Associado	Instituição Proponente	Caracterização Jurídica da Instituição Proponente	Personalidade Jurídica do Laboratório Associado
50022	OE	UID/EMS/50022/2013	--	Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica	Instituto de Engenharia Mecânica (IDMEC)	IPSFL	Diferente
50024	OE	UID/NAN/50024/2013	--	Instituto de Nanociência e Nanotecnologia	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores - Microsistemas e Nanotecnologias (INESC MN/INESC/IST/UTL)	IPSFL	Diferente
50025	POCI	UID/CTM/50025/2013	POCI-01-0145-FEDER-007688	Instituto de Nanoestruturas, Nanomodelação e Nanofabricação	Universidade do Minho (UM)	SFA	Diferente
50026	POCI	UID/Multi/50026/2013	POCI-01-0145-FEDER-007038	ICVS/3B's - Laboratório Associado, Instituto de Ciências da Vida e da Saúde / Grupo de Investigação em Biomateriais, Biodegradáveis e Biomiméticos	Universidade do Minho (UM)	SFA	Diferente
50027	POCI	UID/BIA/50027/2013	POCI-01-0145-FEDER-006821	Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva	ICETA - Instituto de Ciências, Tecnologias e Agroambiente da Universidade do Porto (ICETA)	IPSFL	Diferente

Legenda: IPSFL, Instituição Privada Sem Fins Lucrativos, OE, Orçamento de Estado, POCI, Programa Operacional Competitividade e Internacionalização, PORLisboa, Programa Operacional Regional de Lisboa, SFA, Serviço de Fundos Autónomos.

Anexo IV. Parte dos Estatutos do Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas.

16

Cartório Notarial de Distrito de Lisboa
Livro <u>5584</u>
Folha <u>36</u>
<u>47</u>

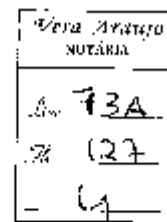
ALTERAÇÃO INTEGRAL DE ESTATUTOS

H F

... No dia vinte e nove de Setembro de dois mil e dezasseis, em Lisboa e na Avenida Defensores de Chaves, número cinquenta e um – B, no Cartório Notarial de Carlos Manuel da Silva Almeida, perante mim, o Notário, compareceu como outorgante: _____

Doc Compl.

_____**Prof. Dr. Mário João Martins Pimenta**, natural da freguesia de São Sebastião da Pedreira, concelho de Lisboa, residente na Rua Coelho da Rocha, número 27, 3º andar direito, Lisboa, que outorga na qualidade de **membro da direcção**, e em nome e representação da associação denominada "**LIP, LABORATÓRIO DE INSTRUMENTAÇÃO E FÍSICA EXPERIMENTAL DE PARTÍCULAS – ASSOCIAÇÃO PARA A INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO**", com o NIPC 501694650, e igual número de identificação de matrícula na competente Conservatória do Registo Comercial, com sede na Rua Larga, sem número, freguesia de Sé Nova, concelho de Coimbra, Código Postal 3004-516, qualidade e poderes que verifiquei por fotocópias, da escritura de "Constituição de Associação", arquivada neste Cartório e instruir a escritura de alteração parcial de estatutos, outorgada em onze de Março de dois mil e oito, lavrada a folhas trinta e dois do respectivo livro número duzentos e dezoito -A, das actas números trinta e sete, trinta e nove, e quarenta e um, das reuniões de Assembleia Geral, realizadas respectivamente a três de Dezembro de dois mil e treze, vinte e três de Junho de dois mil e quinze, e quinze de Setembro de dois mil e dezasseis, e pelo Diário da República – II Série, número



ALTERAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO

-----No dia *dezanove de Setembro de dois mil e catorze*, no Cartório Notarial em Lisboa, na Avenida Engenheiro Duarte Pacheco, Empreendimento das Amoreiras, Torre dois, nono andar, sala três, perante mim, **Ana Vera Pargana Bentes Gomes de Araújo Arnaut Pombeiro**, Oficial Pública e Notária do mesmo, compareceram a outorgar: -----

-----a) *Carlos Eduardo do Rego da Costa Salema*, casado, natural de São José, Ponta Delgada, residente na Avenida da República n.º 39, 9.º em Lisboa; -----

-----b) *Carlos António Cardoso Fernandes*, divorciado, natural de Moçambique, residente na Rua Guiomar Torresão, n.º 41, 2.º Dto., em Lisboa. -----

-----Outorgam respectivamente, na qualidade de **Presidente** e de **Vogal da Direcção**, com poderes para o acto, em representação do **"INSTITUTO DE TELECOMUNICAÇÕES"**, NIPC 502.854.200, associação de direito privado, reconhecida como *pessoa colectiva de utilidade pública*, com sede no Instituto Superior Técnico, na Avenida Rovisco Pais, freguesia do Arroio, concelho de Lisboa, constituída por escritura outorgada a dez de Abril de mil novecentos e noventa e dois no extinto Terceiro Cartório Notarial de Lisboa, com a última alteração de estatutos por escritura pública outorgada a *treze de Março de dois mil e doze*, no Cartório Notarial de Lisboa, a cargo da Notária Luiza Maria de Carvalho Vieira, exarada a folhas sessenta e oito e seguintes do livro de notas para

Anexo VI. Parte do Diário da República relativo à orgânica do Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear.

Diário da República, 2.ª série — N.º 116 — 17 de junho de 2015

16127

Centro Multidisciplinar de Astrofísica;
Centro de Física Teórica de Partículas;
Centro de Química-Física Molecular;
Centro de Estudos em Inovação, Tecnologia e Políticas de Desenvolvimento;
Instituto de Sistemas e Robótica.

b) O mesmo Conselho de Escola, ao abrigo da competência que lhe é conferida pela alínea d) do n.º 12 do artigo 10.º dos Estatutos do Instituto Superior Técnico, aprovou, nessa mesma reunião de 26 de março de 2015, sob proposta do Presidente do IST e ouvidos os Conselhos Científico e de Gestão:

b.1) A extinção da seguinte unidade de investigação própria:

Instituto de Engenharia Mecânica/IST;

b.2) A transformação da designação da seguinte unidade de investigação própria:

Centro de Ambiente e Tecnologias Marítimas que se passa a designar por Centro de Ciência e Tecnologia do Ambiente e do Mar.

Determino:

1 — Que seja republicado em Anexo A ao presente despacho o anexo I dos Estatutos do IST, que passou a integrar as deliberações do Conselho de Escola de 26 de março de 2015 e que estão referidas no considerando b) supra;

2 — Que sejam publicados em Anexo B ao presente despacho, os novos regulamentos das unidades de investigação próprias do IST referidas no considerando a) supra;

3 — Por despacho do Presidente do IST proceder-se-á às realocações de recursos humanos e materiais bem como à utilização de instalações que se revelem como necessárias pela extinção e criação das unidades orgânicas referidas no considerando b) supra.

8 de junho de 2015. — O Presidente do IST, *Professor Artur Manuel Lima de Oliveira*.

ANEXO A

ANEXO I

Dos Estatutos do Instituto Superior Técnico

Polos, Unidades e Estruturas Transversais do IST

1 — O IST dispõe atualmente de dois polos, o de Oeiras, no campus do Taguspark e o de Loures, no campus Tecnológico e Nuclear.

2 — Existem atualmente no IST os departamentos seguintes:

Departamento de Bioengenharia
Departamento de Engenharia Civil, Arquitetura e Geotécnicas;
Departamento de Engenharia e Ciências Nucleares;
Departamento de Engenharia e Gestão;
Departamento de Engenharia Eletrotécnica e de Computadores;
Departamento de Engenharia Informática;
Departamento de Engenharia Mecânica;
Departamento de Engenharia Química;
Departamento de Física;
Departamento de Matemática.

3 — São atualmente unidades de investigação próprias do IST:

Centro de Análise Funcional, Estruturas Lineares e Aplicações;
Centro de Análise Matemática, Geometria e Sistemas Dinâmicos;
Centro de Ciência e Tecnologia do Ambiente e do Mar;
Centro de Ciências e Tecnologias Nucleares;
Centro de Engenharia e Tecnologia Naval e Oceânica;
Centro de Estudos de Gestão do IST;
Centro de Estudos de Hidráulica, Recursos Hídricos e Ambiente;
Centro de Estudos em Inovação, Tecnologia e Políticas de Desenvolvimento;

Centro de Física e Engenharia de Materiais Avançados;

Centro de Física Teórica das Partículas;

Centro de Matemática Computacional e Estocástica;

Centro Multidisciplinar de Astrofísica;

Centro de Química Estrutural;

Centro de Química-Física Molecular;

Centro de Recursos Naturais e Ambiente;

Centro de Sistemas Urbanos e Regionais;

Instituto de Bioengenharia e Biociências;

Instituto de Engenharia de Estruturas, Território e Construção;

Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear (Laboratório Associado);

Instituto de Sistemas e Robótica.

4 — São atualmente unidades de investigação associadas do IST as seguintes:

Instituto de Engenharia Mecânica;
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores — Investigação e Desenvolvimento em Lisboa (Laboratório Associado);
Instituto de Telecomunicações (Laboratório Associado);
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores — Microsistemas e Nanotecnologias;
Laboratório de Instrumentação e Física de Partículas (Laboratório Associado).

5 — São atualmente estruturas transversais do IST as seguintes:

Plataforma de Ciências e Engenharia do Ambiente do Instituto Superior Técnico;
Iniciativa em Energia do Instituto Superior Técnico;
Plataforma de Nanotecnologias e Engenharia de Materiais.

Regulamento do Instituto de Bioengenharia e Biociências

SECÇÃO I

Natureza, objetivos e meios

Artigo 1.º

Definição

O Instituto de Bioengenharia e Biociências, adiante designado por IBB, é uma unidade de investigação própria do Instituto Superior Técnico, adiante designado por IST.

Artigo 2.º

Objetivos

O IBB tem os seguintes objetivos:

a) Desenvolver investigação científica e tecnológica nas áreas multidisciplinares que contribuam para a Biotecnologia, para a Bioengenharia e para as Ciências Biológicas;

b) Realizar ações de formação avançada, ao nível de doutoramento e mestrado, e prestar serviços à comunidade nos domínios de especialização do seu pessoal;

c) Transferir tecnologia e conhecimento para a sociedade em geral e para as empresas em particular;

d) Colaborar, mediante protocolos, com os Departamentos do IST, no ensino ministrado no IST, ou com outras Escolas de Ensino Superior.

Artigo 3.º

Recursos humanos e materiais

1 — O IBB dispõe dos meios humanos e materiais necessários para assegurar o seu funcionamento regular que lhe forem afetos pelos órgãos do IST.

2 — Fazem parte do IBB os docentes e investigadores que, à data de entrada em vigor deste Regulamento, tinham já essa qualidade reconhecida nas unidades que deram origem a este instituto, bem como aqueles que, propondo-se participar em projetos desenvolvidos pelo IBB, vejam esta mesma qualidade ser-lhes reconhecida pela Comissão Coordenadora, ouvida a Comissão Executiva e observado o disposto no Artigo 14.º

3 — Pertencem também ao IBB os Professores e Investigadores aposentados ou jubilados que tenham sido autorizados pela Comissão Coordenadora a continuarem a colaborar em Projetos de I&D do IBB.

4 — Pertencem ainda ao IBB os trabalhadores técnicos e administrativos que prestem apoio às atividades do IBB.

SECÇÃO II

Gestão e organização interna

Artigo 4.º

Órgãos do IBB

O IBB dispõe dos seguintes órgãos:


a) Conselho Científico do IBB;

b) Presidente do IBB;

c) Comissão Coordenadora;

d) Comissão Executiva.

Anexo VII. Parte dos Estatutos do Centro de Estudos Sociais.



Livro	Folhas
55-A	121

1/1

Alteração de Estatutos

--- No dia vinte e quatro de Outubro de dois mil e catorze, perante mim, António José Machado Nunes da Costa, Notário do Cartório sito no Gaveto à Av. Fernão de Magalhães, nº 136, 1º andar, salas E, F e G, em Coimbra, no referido Cartório, compareceu como outorgante: --

--- **António Joaquim Coelho de Sousa Ribeiro**, casado, natural da freguesia de Paranhos, concelho do Porto e residente na Rua Álvaro Correia, nº 139, freguesia de Santo António dos Olivais, cidade e concelho de Coimbra, titular do cartão de cidadão nº 02708141, válido até 4/1/2017, que outorga na qualidade de Coordenador da Direcção, por delegação de competências do Director, e no cumprimento da deliberação da assembleia geral de quatro de Abril último, da associação "**CENTRO DE ESTUDOS SOCIAIS**", pessoa colectiva nº 500825840, que tem a sua sede no Colégio de S. Jerónimo, Largo D. Dinis, freguesia da Sé Nova, Santa Cruz, Almedina e S. Bartolomeu, cidade e concelho de Coimbra, qualidade e poderes que verifiquei por escritura de alteração de estatutos outorgada, neste Cartório, em um de Abril de dois mil e onze, a folhas cento e trinta e dois, do respectivo livro quarenta e oito - A, e públicas - formas da acta de eleição dos órgãos sociais número cinquenta e um, de quatro de Abril de dois mil e treze, acta de número quarenta e quatro, de quinze de Dezembro de dois mil e nove, declaração de delegação de competências, de nove de Julho último, acta da referida deliberação, e adenda a esta mesma acta, de quatro de Abril último, que se arquivam.

---Que, nessa qualidade, e de acordo com a mencionada deliberação

Anexo VIII. Pedido de informação à Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência.

De: Tiago Silva [<mailto:tiago.lentinhas@hotmail.com>]

Enviada: terça-feira, 22 de agosto de 2017 02:59

Para: DGEEC

Assunto: Pedido de informação

Boa noite,

O meu nome é Tiago Silva, e encontro-me a fazer uma investigação no âmbito de uma tese de mestrado acerca dos laboratórios associados.

Venho por este meio questionar-vos se:

- publicam ou disponibilizam informação estatística isolada acerca dos laboratórios associados ?
- na publicação do boletim potencial científico fazem referência às instituições privadas sem fins lucrativos. Como poderei saber quais são as entidades que incorporam esses sector, ou por outro lado, tendo em conta que alguns laboratórios associados tomaram a natureza jurídica de associações sem fins lucrativos, como poderei saber se as suas informação foram agregadas no sector instituições privadas sem fins lucrativos.

Com os melhores cumprimentos,

Tiago

Anexo IX. Pedido de informação ao Instituto Nacional de Estatística.

From: info@ine.pt
Sent: 22 de agosto de 2017 02:58
To: tia_lentinhas@hotmail.com
Subject: Pedido de Informação

O seu pedido foi registado com sucesso. Pode consultar o estado do pedido através do link abaixo.

Anexo X. Tabela anexa ao pedido de informação enviado ao Instituto Nacional de Estatística
(Anexo IX).

Nome do Laboratório Associado	Forma Jurídica	NIPC
Centro de Investigação Marinha e Ambiental (CIMAR)	Associação sem fins lucrativos	504797824
Centro de Neurociências e Biologia Celular (CNC)	Associação sem fins lucrativos	502510439
INESC Tecnologia e Ciência (INESC TEC)	Associação sem fins lucrativos	504441361
Instituto de Biologia Molecular e Celular (IBMC.INEB)	Associação sem fins lucrativos	503828360
Instituto de Ciências Sociais (ICS)	Associação sem fins lucrativos	506101347
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores: I&D Lisboa (INESC - Lisboa)	Associação sem fins lucrativos	
Instituto de Medicina Molecular (IMM)	Associação sem fins lucrativos	506134466
Instituto de Nanotecnologias (IN)	Associação sem fins lucrativos	
Instituto de Patologia e Imunologia Molecular da Universidade do Porto (IPATIMUP)	Associação sem fins lucrativos	502246306
Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear (IPFN)		
Instituto de Telecomunicações (IT)	Associação sem fins lucrativos	
Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica (LAETA)	Associação sem fins lucrativos	
Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas (LIP)	Associação sem fins lucrativos	501694650
Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva (InBIO)	Associação sem fins lucrativos	
REQUIMTE - Rede de Química e Tecnologia - Associação (REQUIMTE)	Associação sem fins lucrativos	505722232

Legenda: NIPC, Número de Identificação de Pessoa Coletiva.

Apêndices

Apêndice I. População de Laboratórios Associados em análise no presente estudo.

Parte I

Número	Designação do Laboratório Associado	Sigla	Instituição proponente	Região	Morada
50005	Instituto de Medicina Molecular	IMM	Instituto de Medicina Molecular (IMM/FM/UL)	LVT	Av. Professor Egas Moniz, 1649-028 Lisboa
50006	Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos	REQUIMTE	REQUIMTE - Rede de Química e Tecnologia - Associação (REQUIMTE-P)	LVT	Faculdade de Ciências e Tecnologia, UNUNL, 2829-516 Caparica
50007	Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas	LIP	Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas (LIP)	Centro	R. Larga, 3004-516 Coimbra
50008	Instituto de Telecomunicações	IT	Instituto de Telecomunicações (IT)	LVT	Instituto Superior Técnico, Torre Norte - Piso 10, Av. Rovisco Pais, 1, 1049 - 001 Lisboa
50009	Laboratório de Robótica e Sistemas de Engenharia	LARSyS	Associação do Instituto Superior Técnico para a Investigação e o Desenvolvimento (IST-ID)	LVT	ISR – Instituto Superior Técnico, Torre Norte – 7º Piso, Av. Rovisco Pais, 1, 1049-001 Lisboa
50010	Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear	IPFN	Instituto Superior Técnico (IST/UTL)	LVT	Av. Rovisco Pais 1, 1049-001 Lisboa
50011	CICECO-Instituto de Materiais de Aveiro	CICECO	Universidade de Aveiro (UA)	Centro	Complexo de Laboratórios Tecnológicos, Campus Universitário de Santiago, 3810-193 Aveiro
50012	Centro de Estudos Sociais	CES	Centro de Estudos Sociais (CES)	Centro	Colégio da Graça, Rua da Sofia nº 136-138, 3000-389 Coimbra
50013	Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa	ICS	Instituto de Ciências Sociais (ICS/UL)	LVT	Instituto de Ciências Sociais, Av. Professor Aníbal de Bettencourt, 9, 1600-189 LISBOA
50014	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Tecnologia e Ciência	INESC TEC	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores do Porto (INESC Porto/FE/UP)	Norte	Campus da FEUP, Rua Dr. Roberto Frias, 4200 - 465 Porto
50016	Centro de Biotecnologia e Química Fina	CBQF	Universidade Católica Portuguesa (UCP)	Norte	Escola Superior de Biotecnologia (Faculty of Biotechnology), Rua Arquiteto Lobão Vital, Apartado 2511, EC Asprela, 4202-401 Porto
50017	Centro de Estudos do Ambiente e do Mar	CESAM	Universidade de Aveiro (UA)	Centro	UNIVERSIDADE DE AVEIRO, CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE SANTIAGO, 3810-193 AVEIRO
50019	Instituto Dom Luiz	IDL	Faculdade de Ciências da Universidade de Lisboa (FC/ULisboa)	LVT	FCUL - Campo Grande Edifício C1, Piso 1 1749-016 Lisboa
50020	Laboratório de Processos de Separação e Reacção - Laboratório de Catálise e Materiais	LSRE	Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto (FE/UP)	Norte	FEUP, Rua Dr. Roberto Frias, 4200-465 Porto
50021	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa	INESC-ID	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa (INESC ID/INESC/IST/UTL)	LVT	Rua Alves Redol, 9, 1000-029 Lisboa
50022	Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica	LAETA	Instituto de Engenharia Mecânica (IDMEC)	LVT	Av. Rovisco Pais 1, 1049-001 Lisboa
50024	Instituto de Nanociência e Nanotecnologia	IN	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores - Microsistemas e Nanotecnologias (INESC MN/INESC/IST/UTL)	LVT	Rua Alves Redol, 9 , 1000-029 Lisboa
50025	Instituto de Nanoestruturas, Nanomodelação e Nanofabricação	I3N	Universidade do Minho (UM)	Norte	Prof. José A. Covas University of Minho - Campus de Azurem 4800-058 Guimarães
50026	ICVS/3Bs - Laboratório Associado, Instituto de Ciências da Vida e da Saúde / Grupo de Investigação em Biomateriais, Biodegradáveis e Biomiméticos	ICVS/3Bs	Universidade do Minho (UM)	Norte	Ave Park, Zona Industrial da Gandra, S. Cláudio do Barco, 4806-909 Caldas das Taipas –Guimarães
50027	Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva	InBIO	ICETA - Instituto de Ciências, Tecnologias e Agroambiente da Universidade do Porto (ICETA)	Norte	Campus de Vairão, Rua Padre Armando Quintas, nº 7, 4485-661 Vairão, Portugal

Legenda: LVT, Lisboa e Vale do Tejo.

Apêndice I. População de Laboratórios Associados em análise no presente estudo.

Parte II

Número	Área Científica	Área Científica Harmonizada	Início do contrato de Laboratório Associado	Renovação do contrato de Laboratório Associado	Número de Investigadores (ETI) 2012	Número de Publicações (2007-2011)
50005	Ciências da Saúde	Ciências médicas e da saúde	20-11-2001	01-01-2011	170	918
50006	Engenharia Química e Biotecnologia	Ciências da engenharia e tecnologias	21-11-2001	01-01-2011	312	1909
50007	Física	Ciências exatas e naturais	22-11-2001	01-01-2011	81	558
50008	Engenharia Electrotécnica e Informática	Ciências da engenharia e tecnologias	23-11-2001	01-01-2011	184	1730
50009	Engenharia Electrotécnica e Informática	Ciências da engenharia e tecnologias	23-11-2001	01-01-2011	204	1123
50010	Física	Ciências exatas e naturais	23-11-2001	01-01-2011	71	667
50011	Ciências e Engenharia de Materiais	Ciências da engenharia e tecnologias	15-02-2002	01-01-2011	142	1735
50012	Sociologia, Antropologia, Demografia e Geografia	Ciências sociais	27-02-2002	01-01-2011	101	60
50013	Sociologia, Antropologia, Demografia e Geografia	Ciências sociais	27-02-2002	01-01-2011	84	121
50014	Engenharia Electrotécnica e Informática	Ciências da engenharia e tecnologias	01-02-2002	01-01-2011	183	1008
50016	Engenharia Química e Biotecnologia	Ciências da engenharia e tecnologias	03-12-2004	01-01-2011	48	310
50017	Ciências do Mar	Ciências exatas e naturais	03-12-2004	01-01-2011	175	1265
50019	Ciências da Terra e do Espaço	Ciências exatas e naturais	03-12-2004	01-01-2011	72	389
50020	Engenharia Química e Biotecnologia	Ciências da engenharia e tecnologias	03-12-2004	01-01-2011	68	478
50021	Engenharia Electrotécnica e Informática	Ciências da engenharia e tecnologias	03-12-2004	01-01-2011	95	636
50022	Engenharia Mecânica	Ciências da engenharia e tecnologias	09-11-2006	01-01-2011	240	1251
50024	Ciências e Engenharia de Materiais	Ciências da engenharia e tecnologias	02-06-2008	01-01-2011	56	675
50025	Ciências e Engenharia de Materiais	Ciências da engenharia e tecnologias	02-06-2008	01-01-2011	128	1009
50026	Ciências da Saúde	Ciências médicas e da saúde	01-01-2011	ND	100	862
50027	Ciências Biológicas	Ciências exactas e naturais	01-01-2011	ND	152	576

Legenda: ND, Não disponível.

Apêndice I. População de Laboratórios Associados em análise no presente estudo.

Parte III

Número	Unidade 1	Unidade 2	Unidade 3	Unidade 4	Unidade 5	Unidade 6	Unidade 7	Unidade 8	Unidade 9
50001	Centro de Neurociências e Biologia Celular	Instituto de Engenharia Biomédica							
50002	Instituto de Biologia Molecular e Celular								
50003	Instituto de Patologia e Imunologia Molecular da Universidade do Porto								
50004	Instituto de Tecnologia Química e Biológica	Genética e Desenvolvimento da Tolerância Natural	Centro de Biologia do Desenvolvimento	Centro de Estudos de Doenças Crónicas					
50005	Instituto de Medicina Molecular	Centro de Microcirculação e Biopatologia	Vascular Centro de Investigação de Patobiologia Molecular	Centro de Gastrenterologia de Lisboa	Centro de Neurociências de Lisboa	Centro de Nutrição e Metabolismo			
50006	Centro de Química - Porto	Centro de Química Fina e Biotecnologia							
50007	Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas								
50008	Instituto de Telecomunicações - IT - Lisboa	Instituto de Telecomunicações - IT - Aveiro	Instituto de Telecomunicações - IT - Coimbra						
50009	Instituto de Sistemas e Robótica - ISR - Lisboa	Centro de Estudos em Inovação, Tecnologia e Políticas de Desenvolvimento	Centro de Recursos Minerais, Mineralogia e Cristalografia	Centro do IMAR da Universidade dos Açores	Centro de Análise Matemática, Geometria e Sistemas Dinâmicos	Instituto de Tecnologias Interactivas da Madeira			
50010	Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear	Centro de Física dos Plasmas							
50011	Centro de Investigação em Materiais Cerâmicos e Compósitos								
50012	Centro de Estudos Sociais								
50013	Instituto de Ciências Sociais								

Número	Unidade 1	Unidade 2	Unidade 3	Unidade 4	Unidade 5	Unidade 6	Unidade 7	Unidade 8	Unidade 9
50014	Unidade de Gestão e Engenharia Industrial	Centro de Investigação em Sistemas de Tempo Real	Center for Research in Advanced Computing Systems	Laboratorio de Inteligencia Artificial e Apoio a Decisão					
50015	Centro de Ciências do Mar do Algarve	Centro Interdisciplinar de Investigação Marinha e Ambiental							
50016	Centro de Biotecnologia e Química Fina								
50017	Centro de Estudos do Ambiente e do Mar								
50019	Laboratório de Tectonofísica e Tectónica Experimental	Cento de Geofísica - Lisboa							
50020	Laboratório de Processos de Separação e Reacção								
50021	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores: INESC ID	Laboratório de Catálise e Materiais							
50022	Instituto de Engenharia Mecânica	Aeronautics and Astronautics Research Center	Unidade de Estudos Avançados de Energia no Ambiente Construído	Centro de Ciências e Tecnologias Aeronáuticas e Espaciais	Unidade de Integração de Sistemas e Processos Automatizados	Associação para o Desenvolvimento da Aerodinâmica Industrial	Novas Tecnologias e Processos Avançados de Produção	Mecânica Experimental e Novos Materiais	Unidade de Concepção e Validação Experimental
50023	Instituto de Biotecnologia e Química Fina - Pólo Lisboa	Centro de Biotecnologia dos Açores	Centro de Engenharia Biológica da Universidade do Minho	Centro de Genómica e Biotecnologia	Centro de Biomedicina Molecular e Estrutural				
50024	Centro de Química Física Molecular	Núcleo IFIMUP - Pólo IMAT Porto	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores - Microsistemas e Nanotecnologias						
50025	Física de Semicondutores em Camadas, Optoelectrónica e Sistemas Desordenados	Centro de Investigação de Materiais	Instituto de Polímeros e Compósitos						

Número	Unidade 1	Unidade 2	Unidade 3	Unidade 4	Unidade 5	Unidade 6	Unidade 7	Unidade 8	Unidade 9
50026	Instituto de Investigação em Ciências da Vida e Saúde	3B's Research Group - Biomaterials, Biodegradables and Biomimetics							
50027	Centro de Investigação em Biodiversidade e Recursos Genéticos	Centro de Ecologia Aplicada "Professor Baeta Neves"							

Apêndice II. Quadro resumo da informação relativa à questão de investigação 2.

Número	Designação do Laboratório Associado	Sigla	Região	Área Científica	Número de Investigadores	Número de Publicações	Q2	Fonte informação:
50005	Instituto de Medicina Molecular	IMM	LVT	Ciências médicas e da saúde	170	918	ASFL	https://imm.medicina.ulisboa.pt/files/4714/9147/2294/iMM_Scientific_Report_2016.pdf
50006	Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos	REQUIMTE	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	312	1909	ASFL	http://www.requimte.pt/ucibio/sites/default/files/UCIBI_O_Activity%20Report_2015-2016_Versa%CC%83o%20Final.pdf
50007	Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas	LIP	Centro	Ciências exatas e naturais	81	558	ASFL	Pelos estatutos, obtidos no portal da justiça (Anexo IV)
50008	Instituto de Telecomunicações	IT	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	184	1730	ASFL	Pelos estatutos, obtidos no portal da justiça (Anexo V)
50009	Laboratório de Robótica e Sistemas de Engenharia	LARSyS	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	204	1123	PCDP	https://www.ulisboa.pt/wp-content/uploads/Plano_atividades_Ulisboa_2015.pdf
50010	Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear	IPFN	LVT	Ciências exatas e naturais	71	667	PCDP	Despacho 6804/2015, de 17 de junho (Anexo VI)
50011	CICECO-Instituto de Materiais de Aveiro	CICECO	Centro	Ciências da engenharia e tecnologias	142	1735	FPRDP	https://dre.pt/application/file/a/107110939
50012	Centro de Estudos Sociais	CES	Centro	Ciências sociais	101	60	ASFL	Pelos estatutos, obtidos no portal da justiça (Anexo VII)
50013	Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa	ICS	LVT	Ciências sociais	84	121	PCDP	http://www.ics.ul.pt/rdonweb-recursos/informacao-legal/estatutos-ics.pdf
50014	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Tecnologia e Ciência	INESC TEC	Norte	Ciências da engenharia e tecnologias	183	1008	ASFL	https://www.inesctec.pt/apresentacao/historial
50016	Centro de Biotecnologia e Química Fina	CBQF	Norte	Ciências da engenharia e tecnologias	48	310	PCUP	O site (http://www.cbqf.esb.ucp.pt/en/cbqf) informa que não tem personalidade jurídica autónoma
50017	Centro de Estudos do Ambiente e do Mar	CESAM	Centro	Ciências exatas e naturais	175	1265	FPRDP	https://dre.pt/application/file/a/107110939
50019	Instituto Dom Luiz	IDL	LVT	Ciências exatas e naturais	72	389	PCDP	http://idl.campus.ciencias.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2016/05/ESTATUTOS_IDL.pdf
50020	Laboratório de Processos de Separação e Reacção - Laboratório de Catálise e Materiais	LSRE	Norte	Ciências da engenharia e tecnologias	68	478	FPRDP	https://dre.pt/web/guest/pesquisa-/search/607760/details/normal?q=IPATIMUP
50021	Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa	INESC-ID	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	95	636	ASFL	http://www.inesc.pt/pt/inesc-pt/relatorios-e-contas
50022	Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica	LAETA	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	240	1251	ASFL	http://www.inegi.pt/instituicao/fct.asp?idm=1&idsubm=10&id=3
50024	Instituto de Nanociência e Nanotecnologia	IN	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	56	675	ASFL	http://www.inesc.pt/pt/inesc-pt/relatorios-e-contas
50025	Instituto de Nanoestruturas, Nanomodelação e Nanofabricação	I3N	Norte	Ciências da engenharia e tecnologias	128	1009	FPRDP	https://www.ua.pt/file/41656
50026	ICVS/3Bs - Laboratório Associado, Instituto de Ciências da Vida e da Saúde / Grupo de Investigação em Biomateriais, Biodegradáveis e Biomiméticos	ICVS/3Bs	Norte	Ciências médicas e da saúde	100	862	FPRDP	http://www.3bs.uminho.pt/sites/default/files/ICVS3Bs_07112012_website.pdf
50027	Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva	InBIO	Norte	Ciências exatas e naturais	152	576	ASFL	http://www.iceta.up.pt/news.htm

Legenda: ASFL, Associação Sem Fins Lucrativos, FPRDP, Fundação Pública em Regime de Direito Privado, LVT, Lisboa e Vale do Tejo, PCDP, Pessoa Coletiva de Direito Público, PCUP, Pessoa Coletiva de Utilidade Pública pertencente à Conferência Episcopal Portuguesa.

Q2. Qual a forma jurídica da entidade? Quantas são as Associações Sem Fins Lucrativos com o estatuto de Laboratório Associado?

Apêndice III. Quadro resumo da informação relativa à questão de investigação 3.

Número	Sigla	Região	Área científica	Número de Investigadores ETI (2012)	Financiamento (2011-2012)	Q3
50005	IMM	LVT	Ciências médicas e da saúde	170	918	ND
50006	REQUIMTE	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	312	1909	ND
50007	LIP	Centro	Ciências exatas e naturais	81	558	ND
50008	IT	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	184	1730	ND
50012	CES	Centro	Ciências sociais	101	60	SNC-ESNL
50014	INESC TEC	Norte	Ciências da engenharia e tecnologias	183	1008	SNC-ESNL
50021	INESC - ID	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	95	636	SNC-ESNL
50022	LAETA	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	240	1251	ND
50024	INESC-MN	LVT	Ciências da engenharia e tecnologias	56	675	SNC-ESNL
50027	InBIO	Norte	Ciências exatas e naturais	152	576	ND

Legenda: LVT, Lisboa e Vale do Tejo, ND, Não disponível, SNC-ESNL, Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo.

Q3. Qual o normativo contabilístico que estas Associações Sem Fins Lucrativos aplicam? Será este o normativo mais adequado para transmitir uma imagem verdadeira e fidedigna da posição financeira e do seu desempenho?

Apêndice IV. Quadro resumo da informação relativa à questão de investigação 5.

Nome do Laboratório Associado	Região	Cidade	Q2	Q3	Fonte informação:
Centro de Neurociências e Biologia Celular	Centro	Coimbra	ASFL	ND	http://www.cnb.pt/about/about01.asp
Instituto de Biologia Molecular e Celular	Norte	Porto	ASFL	SNC-ESNL	https://www.ibm.up.pt/sites/default/files/CONST_ASSOC_%28DR83_IIISERIE_1997%29.pdf
Instituto de Patologia e Imunologia Molecular da Universidade do Porto	Norte	Porto	ASFL	ND	https://sigarra.up.pt/up/pt/gps_participada_geral.participadas_emp_view?pct_id=45
Instituto de Tecnologia Química e Biológica	LVT	Oeiras	FPRDP	POC-Edu	http://www.itqb.unl.pt/about-us/organization/Estatutos_ITQB_2009.pdf
Instituto de Medicina Molecular	LVT	Lisboa	ASFL	ND	https://imm.medicina.ulisboa.pt/files/4714/9147/2294/IMM_Scientific_Report_2016.pdf
Laboratório Associado para a Química Verde - Tecnologias e Processos Limpos	LVT	Almada	ASFL	ND	http://www.requimte.pt/ucibio/sites/default/files/UCIBIO_Activity%20Report_2015-2016_Versa%CC%83o%20Final.pdf
Laboratório de Instrumentação e Física Experimental de Partículas	Centro	Coimbra	ASFL	ND	Natureza jurídica obtida através dos estatutos da Instituição, a partir da consulta do portal da justiça
Instituto de Telecomunicações	LVT	Lisboa	ASFL	ND	Natureza jurídica obtida através dos estatutos da Instituição, a partir da consulta do portal da justiça
Laboratório de Robótica e Sistemas de Engenharia	LVT	Lisboa	PCDP	POC-Edu	https://www.ulisboa.pt/wp-content/uploads/Plano_atividades_Ulisboa_2015.pdf
Instituto de Plasmas e Fusão Nuclear	LVT	Lisboa	PCDP	POC-Edu	Pelo despacho 6804/2015, de 17 de junho, pertence ao IST
CICECO-Instituto de Materiais de Aveiro	Centro	Aveiro	FPRDP	POC-Edu	https://dre.pt/web/guest/home/-/dre/107111004/details/maximized?serie=II&parte_filter=33&day=2017-05-31&date=2017-06-01&drelid=1071110675
Centro de Estudos Sociais	Centro	Coimbra	ASFL	SNC-ESNL	Natureza jurídica obtida através dos estatutos da Instituição, a partir da consulta do portal da justiça
Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa	LVT	Lisboa	PCDP	POC-Edu	http://www.ics.ul.pt/rdonweb-recursos/informacao-legal/estatutos-ics.pdf
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Tecnologia e Ciência	Norte	Porto	ASFL	SNC-ESNL	https://www.inesctec.pt/apresentacao/historial
Centro de Investigação Marinha e Ambiental	Norte	Matosinhos	ASFL	ND	https://sigarra.up.pt/up/pt/gps_participada_geral.participadas_emp_view?pct_id=78
Centro de Biotecnologia e Química Fina	Norte	Porto	PCUP	ND	O site (http://www.cbqf.esb.ucp.pt/en/cbqf) informa que não tem personalidade jurídica autónoma
Centro de Estudos do Ambiente e do Mar	Centro	Aveiro	FPRDP	POC-Edu	https://dre.pt/web/guest/home/-/dre/107111004/details/maximized?serie=II&parte_filter=33&day=2017-05-31&date=2017-06-01&drelid=1071110675
Instituto Dom Luiz	LVT	Lisboa	PCDP	POC-Edu	http://idl.campus.ciencias.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2016/05/ESTATUTOS_IDL.pdf
Laboratório de Processos de Separação e Reação - Laboratório de Catálise e Materiais	Norte	Porto	FPRDP	POC-Edu	https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/607760/details/normal?q=IPATIMUP
Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores, Investigação e Desenvolvimento em Lisboa	LVT	Lisboa	ASFL	SNC-ESNL	http://www.inesc.pt/pt/inesc-pt/relatorios-e-contas
Laboratório Associado de Energia, Transportes e Aeronáutica	LVT	Lisboa	ASFL	ND	http://www.inegi.pt/instituicao/fct.asp?idm=1&idsubm=10&id=3
Instituto de Biotecnologia e Bioengenharia	LVT	Lisboa	PCDP	POC-Edu	https://www.ibb.pt/
Instituto de Nanociência e Nanotecnologia	LVT	Lisboa	ASFL	SNC-ESNL	http://www.inesc.pt/pt/inesc-pt/relatorios-e-contas
Instituto de Nanoestruturas, Nanomodelação e Nanofabricação	Norte	Guimarães	FPRDP	POC-Edu	https://www.ua.pt/file/41656
ICVS/3Bs - Laboratório Associado, Instituto de Ciências da Vida e da Saúde / Grupo de Investigação em Biomateriais, Biodegradáveis e Biomiméticos	Norte	Guimarães	FPRDP	POC-Edu	http://www.3bs.uminho.pt/sites/default/files/ICVS3Bs_07112012_website.pdf
Rede de Investigação em Biodiversidade e Biologia Evolutiva	Norte	Vila do Conde	ASFL	ND	http://www.iceta.up.pt/news.htm

Legenda: ASFL, Associação Sem Fins Lucrativos, FPRDP, Fundação Pública em Regime de Direito Privado, LVT, Lisboa e Vale do Tejo, ND, Não disponível, PCDP, Pessoa Coletiva de Direito Público, PCUP, Pessoa Coletiva de Utilidade Pública pertencente à Conferência Episcopal Portuguesa, POC-Edu, Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação, SNC-ESNL, Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo.

Q2. Qual a forma jurídica da entidade? Quantas são as Associações Sem Fins Lucrativos com o estatuto de Laboratório Associado?

Q3. Qual o normativo contabilístico que estas entidades aplicam? Será este o normativo mais adequado e que transmite a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do seu desempenho?

Apêndice V. Resultados estatísticos do modelo econométrico 1 (obtidos no Eviews®).

Dependent Variable: LOG(RENDIM)
Method: Panel Least Squares
Sample: 2012 2016
Periods included: 5
Cross-sections included: 4
Total panel (balanced) observations: 20

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	6.554342	1.121069	5.846511	0.0000
LOG(TOT_ACTIVO)	0.371339	0.097745	3.799044	0.0014
LOG(TOTAL_RH)	0.519518	0.090207	5.759169	0.0000
R-squared	0.944598	Mean dependent var		15.09290
Adjusted R-squared	0.938080	S.D. dependent var		0.829319
S.E. of regression	0.206365	Akaike info criterion		-0.180861
Sum squared resid	0.723970	Schwarz criterion		-0.031501
Log likelihood	4.808606	Hannan-Quinn criter.		-0.151704
F-statistic	144.9246	Durbin-Watson stat		0.641722
Prob(F-statistic)	0.000000			

Apêndice VI. Resultados estatísticos do modelo econométrico 2 (obtidos no Eviews®).

Dependent Variable: LOG(RENDIM)
Method: Panel Least Squares
Sample: 2012 2016
Periods included: 5
Cross-sections included: 4
Total panel (balanced) observations: 20

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	4.003265	3.679644	1.087949	0.3021
LOG(TOT_ACTIVO)	0.432488	0.179547	2.408770	0.0368
LOG(TOTAL_RH)	0.815132	0.510330	1.597265	0.1413

Effects Specification

Cross-section fixed (dummy variables)
Period fixed (dummy variables)

R-squared	0.980612	Mean dependent var	15.09290
Adjusted R-squared	0.963164	S.D. dependent var	0.829319
S.E. of regression	0.159170	Akaike info criterion	-0.530838
Sum squared resid	0.253350	Schwarz criterion	-0.032972
Log likelihood	15.30838	Hannan-Quinn criter.	-0.433649
F-statistic	56.19923	Durbin-Watson stat	1.885662
Prob(F-statistic)	0.000000		